

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 20 octombrie 2016(1)

Cauza C-573/15

État belge

împotriva

Oxycure Belgium SA

[cerere de decizie preliminară formulată de Cour d'appel de Liège (Belgia)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Principiul neutralității fiscale – Tratatament medical cu oxigen – Cotă redusă de TVA – Sticle și recipiente cu oxigen – Cota standard de TVA – Concentrator de oxigen – Noțiunea «handicap»”

I – Introducere

1. Având în vedere principiul neutralității fiscale, un stat membru este autorizat să aplice în cazul vânzărilor și/sau închirierii de concentratoare de oxigen taxa pe valoarea adăugată (TVA) la cota normală de 21 %, în condițiile în care aplică o cotă redusă de 6 % vânzărilor recipientelor de oxigen medical?
2. Aceasta este, în esență, întrebarea preliminară adresată Curții de Cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia) și care privește interpretarea articolului 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006(3) (denumită în continuare „Directiva TVA”), a punctelor 3 și 4 din anexa III la această directivă, precum și a principiului neutralității fiscale.
3. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État belge și Oxycure Belgium SA (denumită în continuare „Oxycure”), cu privire la supunerea la plata TVA a activității de vânzare și/sau de închiriere de concentratoare de oxigen și de accesorii pentru oxigenoterapie.

4. Concentratoarele de oxigen sunt aparate de uz medical care func?ioneaz? cu energie electric? al c?ror principiu este de a concentra oxigenul din aerul ambiant pentru a extrage azotul din acesta, oferind astfel o concentra?ie de oxigen mai ridicat?(4). Acest tip de aparate cuprinde o parte destinat? concentr?rii oxigenului, precum ?i o canul? nazal? sau o masc? de oxigen ?i un tub de aduc?iune pentru oxigen care face parte integrant? din aparate. Concentratoarele de oxigen permit oxigenoterapia la domiciliu pentru pacien?ii care sufer? de insuficien?? respiratorie sau de alt? deficien?? grav? care necesit? un tratament cu oxigen ?i a c?ror stare nu se mai poate îmbun?t??i prin utilizarea de aerosoli sau de bronhodilatatoare.

5. Reiese din dosar c? în cauza principal?, în perioada 1 octombrie 2007-31 martie 2010, Oxycure a aplicat închirierii ?i vânz?rii de concentratoare de oxigen ?i de accesorii pentru acestea o cot? redus? de TVA de 6 % pe care Regatul Belgiei a decis s? o încaseze pentru livrarea ?i/sau închirierea anumitor echipamente, articole sau aparate medicale, în temeiul articolului 98 alineatul (2) ?i al anexei III la Directiva TVA. Cu toate acestea, potrivit autorit??ilor fiscale belgiene, opera?iunile desf??urate de Oxycure ar fi trebuit s? fie supuse cotei standard de 21 %, în conformitate cu Decretul regal nr. 20 din 20 iulie 1970 de instituire a cotelor taxei pe valoarea ad?ugat? ?i de stabilire a repartiz?rii bunurilor ?i serviciilor în func?ie de aceste cote(5). Prin urmare, autorit??ile fiscale belgiene au emis un titlu executoriu împotriva Oxycure, solicitându?i s? pl?teasc? aproximativ 1 300 000 de euro cu titlu de TVA, precum ?i o amend? ce corespunde unui quantum de 10 % din suma solicitat?.

6. Prin hot?rârea din 25 aprilie 2013, tribunal de première instance de Namur (Tribunalul de Prim? Instan?? din Namur, Belgia) a admis ac?iunea formulat? de Oxycure împotriva deciziei autorit??ilor fiscale belgiene ?i a modificat-o. În esen??, potrivit acestei hot?râri, concentratoarele de oxigen respect? defini?ia prev?zută în sec?iunea XXIII, intitulat? „Diverse”, punctul 2 din tabelul A din Decretul regal nr. 20, aplicabil? „alt[or] aparate care pot fi ?inute în mân?, purtate pe o persoan? sau implantate în organism pentru compensarea unei deficien?e sau a unei infirmit??i”, permi?ând astfel opera?iunilor de vânzare ?i/sau de închiriere a acestor aparate s? beneficieze de cota redus? de 6 %.

7. État belge a declarat apel împotriva acestei hot?râri la instan?a de trimitere.

8. Aceast? instan?? constat? c? concentratoarele de oxigen constituie, la fel ca buteliile cu oxigen medical ?i sistemele cu oxigen medical lichid, una dintre cele trei surse de oxigen disponibile pe pia??, iar aceste surse sunt toate interschimbabile ?i/sau complementare. Astfel, pe de o parte, instan?a de trimitere se refer? la un raport al Centrului federal de expertiz? pentru asisten?? medical? belgian, potrivit c?ruia fiecare surs? este disponibil? sub form? fix? de dimensiuni mari ?i sub forma unui model portabil de dimensiuni mici. Instan?a de trimitere observ? c? din acest raport reiese de asemenea c?, sub aspectul eficacit??ii clinice pentru pacient, tratamentele cu oxigen sunt echivalente, indiferent c? oxigenul este furnizat în una sau în alta dintre cele trei surse, c? sursa este fix? sau portabil?, diferen?ele dintre aceste modalit??i de administrare a oxigenului fiind legate exclusiv de chestiuni care ?in de confort (zgomot, utilizarea în afara domiciliului, volumul disponibil, umplerea aparatului portabil de c?tre pacient) ?i de costul generat pentru societate. Pe de alt? parte, instan?a de trimitere arat? c? reglementarea belgian? privind asigurarea obligatorie de s?n?tate recunoa?te perfecta interschimbabilitate a acestor surse de oxigen, din moment ce o butelie de oxigen de depanare este inclus? în pre?ul rambursabil al concentratorului de oxigen.

9. În aceste condi?ii, instan?a de trimitere ridic? problema dac?, presupunând chiar c? nicio rubric? din tabelul A din Decretul regal nr. 20 nu prive?te explicit concentratoarele de oxigen, este necesar s? se aprecieze, în orice caz, c? tabelul men?ionat trebuie interpretat în raport cu principiile de drept european ?i în special cu principiul neutralit??ii fiscale, în sensul c? tabelul în

discuție are în vedere, cel puțin implicit, aceste aparate în aceeași măsură ca și celelalte surse de oxigenare.

10. Întrucât răspunsul la această întrebare depinde de interpretarea dreptului Uniunii, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva [TVA] coroborat cu punctele 3 și 4 din anexa III la Directiva TVA, prin raportare în special la principiul neutralității, se opun unei dispoziții naționale care prevede o cotă redusă de TVA aplicabilă tratamentului cu oxigen cu ajutorul unor recipiente de oxigen, în timp ce tratamentul cu oxigen cu ajutorul unui concentrator de oxigen este supus cotei standard de TVA?”

11. Această întrebare a fost cut obiectul unor observații scrise prezentate de Oxycure, de Regatul Belgiei, precum și de Comisia Europeană. Pledoariile părților interesate și răspunsurile acestora la întrebările adresate de Curte au fost ascultate în ședința desfășurată la data de 19 septembrie 2016.

II – Analiză

12. Răspunsul la întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere trebuie dat, în opinia noastră, în două etape. Pe de o parte, trebuie să se stabilească dacă concentratoarele de oxigen, precum cele în discuție în cauza principală, pot intra fie sub incidența punctului 3, fie sub incidența punctului 4 din anexa III la Directiva TVA, ambele puncte fiind evocate în întrebarea adresată Curții. Astfel, în aceste condiții, nu s-ar mai pune problema dacă principiul neutralității fiscale ar impune extinderea cotei reduse de TVA de 6 %, care este aplicabilă vânzării de oxigen medical sub formă gazoasă sau lichidă în recipiente, și la vânzarea și/sau închirierea de concentratoare de oxigen. Pe de altă parte, în cazul în care concentratoarele de oxigen nu pot beneficia de aplicarea cotei reduse de TVA în temeiul punctului 3 sau al punctului 4 din anexa III la Directiva TVA, ceea ce, aparent, susține în mod implicit instanța de trimitere, va trebui să se verifice dacă principiul neutralității fiscale poate obliga totuși Regatul Belgiei să aplice cota respectivă livrării și/sau închirierii de concentratoare de oxigen pentru motivul că, din punctul de vedere al pacientului, acestea din urmă ar fi interschimbabile cu oxigenul medical furnizat în recipiente sub formă gazoasă sau lichidă.

A – Cu privire la aplicarea punctelor 3 și 4 din anexa III la Directiva TVA

13. Trebuie amintit că articolul 96 din Directiva TVA prevede că fiecare stat membru fixează aceeași cotă a TVA, calificată „standard”, pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.

14. Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din Directiva TVA recunoaște statelor membre posibilitatea de a aplica fie una, fie două cote reduse de TVA. Potrivit articolului 98 alineatul (2) primul paragraf, aceste cote reduse pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă(6).

15. La punctul 3 din această anexă, evocat în întrebarea preliminară, sunt menționate „produsele farmaceutice de tipul celor utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare”. La punctul 4 din aceeași anexă, vizat de asemenea în întrebarea preliminară, sunt menționate „echipamentele medicale, materialele auxiliare și alte aparate destinate atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap, inclusiv repararea respectivelor bunuri”(7).

16. În timp ce punctul 3 din anexa III la Directiva TVA permite aplicarea unei cote reduse de

TVA furnizării de „produse farmaceutice” cu alte cuvinte, produselor finite, care pot fi utilizate direct de consumatorul final, punctul 4 din această anexă are în vedere anumite dispozitive medicale de uz specific(8).

17. Fiind derogări de la principiul potrivit căruia statele membre aplică o cotă standard de TVA operațiunilor supuse acestei taxe, punctele 3 și 4 din anexa III la Directiva TVA sunt de strictă interpretare(9).

18. Curtea a statuat deja, pe de o parte, că punctele 3 și 4 din anexa III la Directiva TVA nu cuprind nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre, astfel încât acestea trebuie să aibă, la nivelul întregii Uniuni Europene, o interpretare autonomă și uniformă, și, pe de altă parte, că noțiunile folosite în această anexă, în special la punctele amintite, trebuie interpretate în conformitate cu sensul obișnuit al termenilor respectivi(10).

19. În această privință, din dosar și din observațiile guvernului belgian reiese că oxigenul medical furnizat în recipiente sub formă gazoasă sau lichidă beneficiază în Belgia de cota redusă de TVA de 6 %, în temeiul secțiunii XVII punctul 1 litera (a) din tabelul A din Decretul regal nr. 20, care transpune punctul 3 din anexa III la Directiva TVA. Cu alte cuvinte, oxigenul medical este considerat un medicament și, în sens larg, un „produs farmaceutic”, în sensul punctului 3 din anexa III la Directiva TVA.

20. În schimb, spre deosebire de oxigenul medical furnizat în recipiente, considerăm, în consens cu poziția exprimată de toate părțile prezente la ședința desfășurată la Curte, că concentratoarele de oxigen de tipul celor în discuție în cauza principală nu pot intra sub incidența noțiunii „produse farmaceutice” în sensul punctului 3 din anexa III la Directiva TVA.

21. Această apreciere se întemeiază în esență pe Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 63, 64 și 71). În această hotărâre, Curtea a precizat că, în pofida faptului că, raportat la sensul obișnuit al acestora, „produsele farmaceutice” includ medicamentele de uz uman, acestea nu acoperă orice dispozitiv, echipament, aparat sau material de uz medical sau veterinar. Astfel, dacă punctul 3 din anexa III la Directiva TVA ar viza orice dispozitiv sau aparat medical, indiferent de uzul căruia îi este destinat, consecința ar fi că punctul 4 din aceeași anexă ar fi lipsit de sens. Cu alte cuvinte, punctul 3 din anexa III la Directiva TVA nu poate permite eludarea enumerării exhaustive prevăzute la punctul 4 menționat, permițând statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA dispozitivelor sau aparatelor medicale, fără a ține seama de utilizarea concretă destinată acestora. În plus, în timp ce concentratoarele de oxigen în discuție în litigiul principal pot face obiectul unei închirieri de către pacient și, prin urmare, pot face obiectul unei prestări multiple de servicii, produsele farmaceutice sunt bunuri livrate și prescrise în general pentru uzul individual, exclusiv și unic.

22. Considerăm deci că doar punctul 4 din anexa III la Directiva TVA ar putea fi relevant pentru răspunsul care trebuie dat la întrebarea adresată de instanța de trimitere.

23. În ceea ce privește punctul amintit din anexa III la Directiva TVA, după cum s-a menționat anterior, acesta privește numai anumite dispozitive sau aparate medicale destinate anumitor utilizări specifice. Astfel, pe de o parte, acest punct privește dispozitivele medicale și celelalte aparate, „destinate [...] atenuării sau tratării handicapurilor” și, prin urmare, nu desemnează produsele utilizate în general în alte scopuri(11). Pe de altă parte, așa cum a decis Curtea în Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 85-88), punctul 4 din anexa III la Directiva TVA privește dispozitivele și aparatele medicale pentru uzul „personal” și „exclusiv” al persoanelor cu handicap, iar nu dispozitive și aparate de uz general folosite de spitale și de profesioniștii din domeniul sanitar. Această limitare a beneficiului aplicării unei cote reduse de TVA pentru uzul personal și exclusiv al consumatorului final este în

concordan?? cu obiectivul socioeconomic al anexei III la Directiva TVA de a reduce costul anumitor bunuri considerate deosebit de necesare(12).

24. Este regretabil c?, în lipsa unei defini?ii a termenilor „handicap” ?i „cu handicap” din Directiva TVA ?i întrucât aceasta nu cuprinde o trimitere expres? la dreptul statelor membre pentru stabilirea sensului lor, Curtea nu a avut ocazia în aceste cauze s? precizeze limitele acestor termeni, în special în ceea ce prive?te bariera care îi separ? de conceptele „boal?” ?i „bolnavi”.

25. În contextul interpret?rii Directivei 2000/78/CE a Consiliului din 27 noiembrie 2000 de creare a unui cadru general în favoarea egalit??ii de tratament în ceea ce prive?te încadrarea în munc? ?i ocuparea for?ei de munc?(13) ?i în urma ratific?rii de c?tre Uniune a Conven?iei Na?iunilor Unite privind drepturile persoanelor cu handicap(14), Curtea a precizat c? no?iunea „handicap” trebuie interpretat? în sensul c? determin? o limitare, ce rezult? în special din afec?iuni fizice, mentale sau psihice durabile, care, în interac?iune cu diferite bariere, poate împiedica participarea deplin? ?i efectiv? a persoanei în cauz? la via?a profesional? în condi?ii de egalitate cu ceilal?i lucr?tori(15).

26. Tot în acest context, Curtea a precizat c?, de?i no?iunea „handicap” se distinge de no?iunea „boal?” sau de starea de obezitate, o boal? sau o astfel de stare de obezitate care determin? o limitare de lung? durat?, ce rezult? în special din afec?iuni fizice, mentale sau psihice durabile care, în interac?iune cu diferite bariere, poate împiedica participarea deplin? ?i efectiv? a acestei persoane la via?a profesional? în condi?ii de egalitate cu ceilal?i lucr?tori ?i poate intra, a?adar, în sfera no?iunii „handicap”, în sensul Directivei 2000/78(16).

27. O asemenea defini?ie ?i o asemenea întindere a no?iunii „handicap”, care se întemeiaz? pe o interpretare conform? a acestei no?iuni din Directiva 2000/78 cu prevederile Conven?iei Na?iunilor Unite privind drepturile persoanelor cu handicap, sunt, în opinia noastr?, relevante pentru interpretarea aceleia?i no?iuni în cadrul punctului 4 din anexa III la Directiva TVA.

28. Astfel, dup? cum a ar?tat Curtea referitor la interpretarea Directivei 2000/78(17), Directiva TVA figureaz? printre actele Uniunii „în ceea ce prive?te autonomia ?i integrarea social?, munca ?i încadrarea în munc?” enumerate în apendicele la anexa II la Decizia privind aprobarea, în numele Comunit??ii Europene, a acestei conven?ii a Organiza?iei Na?iunilor Unite ?i care au leg?tur? cu aspectele reglementate de aceasta din urm?.

29. A?a cum a ar?tat Comisia în mod întemeiat în observa?iile sale scrise, elementul caracteristic al no?iunii „handicap” const? în caracterul durabil al acestuia, spre deosebire de o diminuare a anumitor facult??i care rezult? în special dintr?o boal? ce are un caracter sporadic sau trec?tor.

30. Având în vedere informa?iile furnizate de instan?a de trimitere ?i observa?iile p?r?ilor interesate, concentratoarele de oxigen care fac obiectul cauzei principale par, în opinia noastr?, s? îndeplineasc? doar dou? dintre cele trei criterii enun?ate la punctul 4 din anexa III la Directiva TVA, aspect pe care îns? instan?a de trimitere trebuie s? îl verifice.

31. În ceea ce prive?te primul criteriu, este posibil s? se admit?, a?a cum a sus?inut Oxycure la ?edin??, c? aceste aparate sunt „destinate [în mod normal] atenu?rii sau trat?rii handicapurilor”(18), în sensul punctului 4 din anexa III la Directiva TVA. Astfel, rezult? c? aceste dispozitive medicale sunt special adaptate s? atenueze ?i s? trateze insuficien?e respiratorii grave, de lung? durat? ?i adeseori ireversibile pentru care tratamentele alternative nu mai sunt eficiente, precum în situa?ii de bronhopneumopatie cronic? obstructiv? sau, într?un stadiu avansat, de mucoviscidoz?(19).

32. În această privință, punctul 2 din tabelul A din secțiunea XXIII, intitulat „Diverse”, din Decretul regal nr. 20 pare în concordanță cu acest criteriu de la punctul 4 din anexa III la Directiva TVA. Astfel, alegerea făcută de Regatul Belgiei de a conferi cota redusă de TVA de 6 % se aplică numai în cazul vânzărilor sau închirierii de aparate pentru „compensarea unei deficiențe sau a unei infirmități”, cu alte cuvinte, potrivit elementelor și informațiilor furnizate în cadrul procedurii din cauza principală, aparate destinate în general tratării sau atenuării unui handicap.

33. Prin folosirea locuțiunii adverbiale „în mod normal” la punctul 4 din anexa III la Directiva TVA, legiuitorul Uniunii a înțeles în mod clar ipoteza (care ar fi fost mai categorică) conform căreia o cotă redusă de TVA poate fi aplicată vânzărilor și/sau închirierii de echipamente medicale numai cu condiția ca acestea din urmă să fie destinate *exclusiv* sau *doar* atenuării sau tratării handicapurilor. În consecință, prin folosirea locuțiunii adverbiale „în mod normal”, legiuitorul Uniunii a înțeles să vizeze echipamentele medicale și alte aparate care sunt destinate în mod curent și în general atenuării sau tratării handicapurilor, fără a fi necesară examinarea situației speciale a unui asemenea aparat(20).

34. Mai mult, în cauza principală este cert că sursele de administrare a oxigenului medical, inclusiv, prin urmare, concentratoarele de oxigen, nu pot fi puse la dispoziția persoanelor în cauză decât pe bază de prescripție medicală. Această împrejurare exclude în principiu posibilitatea ca concentratoarele de oxigen să fie în mod obișnuit și în general destinate tratării sau atenuării prin oxigenoterapie a unor stări patologice care nu intră sub incidența noțiunii „handicap”.

35. În ceea ce privește al doilea criteriu, și anume utilizarea „personală” de către persoanele cu handicap, și acesta pare îndeplinit în măsura în care concentratoarele de oxigen pot fi utilizate în mod individual de persoana în cauză, la domiciliu sau în afara domiciliului, fără a fi necesară recurgerea la un intermediar, în special la un profesionist din domeniul sănătății. Desigur, astfel cum a scos în mod clar în evidență Tribunalul în fața Curții, face obiectul unei discuții între Oxycure și guvernul belgian problema dacă concentratoarele de oxigen în discuție în cauza principală pot fi calificate drept aparate „care se țin în mână [sau] se poartă”, în sensul punctului 2 din tabelul A din secțiunea XXIII, intitulat „Diverse”, din Decretul regal nr. 20. Această controversă nu ține însă de interpretarea punctului 4 din anexa III la Directiva TVA, ci de cea a dreptului național, care nu intră în competența de soluționare a Curții.

36. În aceste condiții – și ajungem la al treilea criteriu –, punctul 4 din anexa III la Directiva TVA impune nu numai ca echipamentele medicale și aparatele să fie „în mod normal” destinate tratării sau atenuării handicapurilor și să facă obiectul unei utilizări „personale” de către persoanele cu handicap, ci și să fie utilizate cu titlu „exclusiv” de aceste persoane.

37. Acest criteriu de exclusivitate nu se raportează la destinația aparatelor (care rămân „în mod normal” destinate tratării sau atenuării handicapurilor), ci la utilizarea acestora. Rezultă că, în opinia noastră, acest criteriu exclude din domeniul de aplicare al punctului 4 din anexa III la Directiva TVA aparatele care pot fi utilizate de alte persoane decât persoanele afectate de un handicap.

38. Această interpretare corespunde obiectivului socioeconomic al cotei reduse, favorizând, atât cât este posibil, autonomia persoanelor care suferă de un handicap, inclusiv de origine patologică.

39. În această privință, Curtea a statuat deja că ar fi contrar obiectivului urmărit de anexa III la Directiva TVA, care constă în reducerea costului suportat de consumatorul final pentru anumite bunuri esențiale, ca, în cazul unui bun care poate face obiectul unor utilizări diferite, pentru fiecare operațiune de livrare să se condiționeze aplicarea unei cote reduse de TVA de utilizarea concretă

conferit? bunului de cump?r?tor(21). De altfel, ar fi imposibil pentru administra?ia fiscal? s? verifice dac? aplicarea cotei reduse de TVA se justific? în toate cazurile, ceea ce ar putea cre?te sau încuraja abuzurile ori evaziunea fiscal?.

40. Or, este posibil, dup? cum a sus?inut Comisia, ca concentratoarele de oxigen s? fie utilizate de persoane care nu sufer? de handicap, în special de indivizi afecta?i de boli respiratorii pasagere.

41. Sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, consider?m, a?adar, c? concentratoarele de oxigen în discu?ie în cauza principal? nu intr? în domeniul de aplicare al punctului 4 din anexa III la Directiva TVA, întrucât rezult? c? astfel de aparate nu sunt utilizate exclusiv de persoane cu handicap.

B – *Cu privire la principiul neutralit??ii fiscale*

42. În aceste condi?ii, principiul neutralit??ii fiscale ar putea conduce totu?i la aplicarea cotei reduse de TVA în cazul acestor aparate, a?a cum întreab? instan?a de trimitere?

43. Consider?m c? r?spunsul este negativ.

44. Astfel, dup? cum a statuat deja Curtea, principiul neutralit??ii fiscale nu permite extinderea domeniului de aplicare al unei cote reduse de TVA în lipsa unei dispozi?ii neechivoce(22). Cu alte cuvinte, acest principiu permite s? se extind? domeniul de aplicare al unei cote reduse doar în prezen?a unei dispozi?ii neechivoce. Or, punctul 4 din anexa III la Directiva TVA exclude în mod univoc de la cota redus? de TVA dispozitivele ?i aparatele medicale care nu sunt utilizate exclusiv de persoanele cu handicap.

45. O solu?ie diferit? ar implica eludarea interpret?rii ?i a aplic?rii stricte a derog?rilor de la principiul, amintit în mod repetat de Curte, conform c?ruia statele membre aplic? o cot? standard de TVA opera?iunilor supuse acestei taxe(23).

46. Acesta este motivul pentru care, contrar celor subîn?elese de instan?a de trimitere, principiul neutralit??ii fiscale nu permite s? se dep??easc? sau, cu atât mai mult, s? se încalce sfera diferitor categorii enumerate în anexa III la Directiva TVA.

47. Astfel, dac?, în urma examin?rii modului de redactare ?i a economiei punctelor 3 ?i 4 din anexa III la Directiva TVA, închirierea ?i/sau vânzarea concentratoarelor de oxigen nu pot intra deloc sub inciden?a unuia sau a altuia dintre aceste puncte, principiul neutralit??ii fiscale nu permite contestarea acestei examin?ri.

48. A?a cum a statuat deja Curtea în mai multe rânduri cu privire la scutirile de TVA, principiul neutralit??ii fiscale nu este o norm? de drept primar care poate determina validitatea unei scutiri, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu principiul potrivit c?ruia scutirile sunt de strict? interpretare(24).

49. Nu vedem niciun obstacol în transpunerea acestei interpret?ri generale a con?inutului principiului neutralit??ii fiscale în raporturile sale cu sistemul cotelor reduse de TVA, care necesit? de asemenea o interpretare strict?.

50. Dup? cum o ilustreaz? jurispruden?a Cur?ii, în raporturile sale cu sistemul cotelor reduse, astfel cum este prev?zut în anexa III la Directiva TVA, principiul neutralit??ii fiscale î?i p?streaz? întreaga relevan?? atunci când, într-o anumit? situa?ie, Curtea ?i instan?ele na?ionale sunt chemate s? verifice dac? alegerea legitim? efectuat? de un stat membru de a aplica selectiv cota redus? de TVA „în ceea ce prive?te aspectele concrete ?i specifice” ale aceleia?i categorii

prevăzute la același punct din anexa III respectiv(25). Astfel, în această situație, este logic să se controleze dacă aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA nu conduce la ruperea egalității de tratament fiscal între livrările de bunuri sau prestările de servicii analoge care aparțin aceleiași categorii enumerate în anexa III la Directiva TVA(26).

51. În schimb, așa cum am indicat anterior, principiul neutralității fiscale nu poate ajuta la depășirea sferei categoriilor prevăzute în anexa III la Directiva TVA pentru a asigura includerea în domeniul de aplicare al acestora a livrărilor de bunuri sau a prestațiilor de servicii care, în urma unei examinări a conținutului și/sau a economiei categoriilor respective, nu fac parte din acesta.

III – Concluzie

52. Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, propunem Curții să răspundă după cum urmează la întrebarea preliminară adresată de Cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia):

„Articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006, și punctele 3 și 4 din anexa III la directiva menționată nu se opun unei dispoziții naționale în temeiul căreia o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată nu se aplică livrării și/sau închirierii de concentratoare de oxigen precum cele în discuție în cauza principală întrucât aceste aparate nu constituie produse farmaceutice în sensul punctului 3 din anexa III la Directiva 2006/112, modificată, și nici nu sunt pentru uzul exclusiv al persoanelor cu handicap, în sensul punctului 4 din anexa menționată, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.

Principiul neutralității fiscale nu poate fi interpretat în sensul că ar permite contestarea domeniului de aplicare respectiv al categoriilor enumerate la punctele 3 și 4 din anexa III la Directiva 2006/112, modificată, prin acordarea unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată în cazul livrării și/sau al închirierii dispozitivelor care nu îndeplinesc cerințele definițiilor prevăzute la punctele menționate.”

1 – Limba originală: franceza.

2 – JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 – JO 2006, L 384, p. 92, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 134.

4 – Reamintim că aerul ambiant este compus din aproximativ 20 % oxigen și aproximativ 80 % azot.

5 – *Moniteur Belge*, 31 iulie 1970, p. 7920.

6 – A se vedea în special Hotărârea din 11 septembrie 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punctele 21 și 22), și Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctul 33).

7 – Sublinierea noastră.

8 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 47 și 64).

9 – Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 18, 20 și 63).

10 – Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 20 și 63). A se vedea de asemenea, cu privire la al doilea aspect, Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Polonia (C-678/13, nepublicat?, EU:C:2015:358, punctele 46 și 47).

11 – Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Polonia (C-678/13, nepublicat?, EU:C:2015:358, punctul 48).

12 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 48 și 86).

13 – JO 2000, L 303, p. 16, Ediție specială, 05/vol. 6, p. 7.

14 – *Recueil des traités*, vol. 2515, p. 3. Această convenție a fost aprobată în numele Comunității Europene prin Decizia 2010/48/CE a Consiliului din 26 noiembrie 2009 (JO 2010, L 23, p. 35).

15 – A se vedea în special Hotărârea din 4 iulie 2013, Comisia/Italia (C-312/11, nepublicat?, EU:C:2013:446, punctul 56), Hotărârea din 18 martie 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punctul 76), Hotărârea din 18 decembrie 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punctul 53), și Hotărârea din 26 mai 2016, Invamed Group și alții (C-198/15, EU:C:2016:362, punctul 31).

16 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2013, HK Danmark (C-335/11 și C-337/11, EU:C:2013:222, punctele 39-42 și 47), și Hotărârea din 18 decembrie 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punctele 56-60). Deși acest aspect nu reiese întotdeauna cu claritate din hotărârile Curții, în opinia noastră, atât incapacitățile fizice, mentale, intelectuale sau psihice, cât și limitarea pe care o generează pentru persoanele care sunt afectate de acestea trebuie să fie de lungă durată și permit să se distingă noțiunea „handicap” de noțiunea „boală”.

17 – A se vedea Hotărârea din 11 aprilie 2013, HK Danmark (C-335/11 și C-337/11, EU:C:2013:222, punctul 31), și Hotărârea din 18 martie 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punctul 74).

18 – Sublinierea noastră.

19 – Mucoviscidoza este o boală genetică și ereditară care afectează celulele care cîptuiesc diferite organe, precum căile respiratorii, modificându-le secrețiile.

20 – A se vedea prin analogie, referitor la folosirea aceleiași locuțiuni adverbiale la punctul 1 din anexa III la Directiva TVA, Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-41/09, EU:C:2011:108, punctul 55), și Hotărârea din 12 mai 2011, Comisia/Germania (C-453/09, EU:C:2011:296, punctul 45).

21 – A se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 86 și 87).

22 – A se vedea Hotărârile din 5 martie 2015, Comisia/Franța (C-479/13, EU:C:2015:141, punctul 43) și Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctul 51). A se vedea de asemenea, în ceea ce privește scutirile de TVA, Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 40).

23 – A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania

(C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 18), și Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctul 38).

24 – A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 45), Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 40), Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 37), și Hotărârea din 17 martie 2016, Aspiro (C-40/15, EU:C:2016:172, punctul 31).

25 – A se vedea în această privință Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264, punctele 24-29), Hotărârea din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punctele 42 și 43), Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253, punctele 28-30), Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctele 44-46), și Hotărârea din 11 septembrie 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 23).

26 – În această privință, în cazul în care, contrar analizei care preced, trebuie să se considere că concentratoarele de oxigen în discuție în cauza principală intră în domeniul de aplicare al punctului 4 din anexa III la Directiva TVA, ar fi de competența instanței de trimitere să verifice dacă distincția efectuată de Regatul Belgiei între dispozitivele medicale portabile și dispozitivele medicale fixe (doar livrarea și/sau închirierea celor dintâi beneficiază de aplicarea cotei reduse de 6 %) are în vedere „aspecte concrete și specifice” ale categoriei evocate la punctul 4 din anexa menționată și respectă principiul neutralității fiscale, în conformitate cu informațiile furnizate de jurisprudența menționată la nota de subsol anterioară din prezentele concluzii.