

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

C-334 din 2014 Nathalie De Fruytier – servicii de transport de organe de proveniență umană sau transportul de prelevări de proveniență umană și implicația TVA

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

2 iulie 2015

„Trimitere preliminară – A șasea directivă TVA – Scutiri ale unor activități de interes general – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) – Spitalizare și îngrijire medicală – Activități conexe – Activitate de transport de organe și de prelevări de origine umană în vederea efectuării de analize medicale ori de îngrijiri medicale sau terapeutice – Activitate cu caracter independent – Spitale și centre de tratament medical și de diagnostic – Instituție de natură similară”

În cauza C-334/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d'appel de Mons (Belgia), prin decizia din 27 iunie 2014, primită de Curte la 9 iulie 2014, în procedura

État belge

împotriva

Nathalie De Fruytier,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul A. Ó Caoimh, președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna De Fruytier, de O. D'Aout, avocat;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de I. Kotsoni, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de M. Owsiany-Hornung și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État belge, pe de o parte, și doamna De Fruytier, pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la activitatea de transport de organe și de prelevări de origine umană pentru diferite spitale și laboratoare, pe care partea în cauză o desfășoară cu titlu independent.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b)-(d) din A șasea directivă prevede:
„[...] statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:
[...]
(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, de centre de tratament medical sau de diagnostic și de alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- (c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză;
- (d) livrarea de organe, de sânge și de lapte de proveniență umană.” [traducere neoficială]

4 Articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din această directivă prevede că statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la alineatul (1) litera (b) al acestui articol sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre condițiile stabilite de statul respectiv.

5 Articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) prevede:

„Prestarea de servicii sau livrarea de bunuri nu este scutită, în temeiul alineatului (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) anterioare, dacă:

- livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;
- scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse [TVA-ului].” [traducere neoficială]

Dreptul belgian

6 Articolul 44 din Legea din 3 iulie 1969 de instituire a Codului privind taxa pe valoarea adăugată (loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée) (*Moniteur belge* din 17 iulie 1969, p. 7046), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Codul TVA”), transpune articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă, referitor la scutirea de TVA pentru anumite activități de interes general. Acesta prevede:

„1. Sunt scutite de taxă prestările de servicii efectuate în exercitarea activității lor obișnuite de următoarele persoane:

[...]

2° medici, dentiști, kinetoterapeuți, moașe, infirmieri și infirmiere, îngrijitori și îngrijitoare, asistenți medicali, maseuri și maseuze, ale căror activități de îngrijire sunt preluate în nomenclatura prestărilor de servicii medicale în domeniul asigurărilor obligatorii de sănătate și de invaliditate;

[...]

2. Sunt de asemenea scutite de taxă:

1° prestările de servicii și livrările de bunuri conexe, efectuate în exercitarea activității lor obișnuite de spitale și de instituțiile de psihiatrie, de clinici și de dispensare; transportul bolnavilor și al răniților cu mijloace de transport special echipate în acest scop;

[...]

1°^{ter} livrarea de organe și de sânge de proveniență umană, precum și de lapte matern;

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 7 Doamna De Fruytier desfășoară, cu titlu independent, o activitate de transport de organe și de prelevări de origine umană pentru diverse spitale și laboratoare, sub autoritatea și răspunderea unui doctor în medicină.
- 8 Administrația fiscală belgiană a supus activitatea exercitată de doamna De Fruytier la plata TVA-ului.
- 9 Apreciind că activitatea sa trebuia să fie scutită de TVA, doamna De Fruytier a formulat acțiune în justiție. Tribunal de première instance de Namur (Tribunalul de Primă Instanță din Namur), prin hotărârea din 1 iunie 2006, și ulterior cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège), prin decizia din 26 octombrie 2007, au admis cererea formulată de partea în cauză și au dispus degrevările corespunzătoare.
- 10 În cadrul recursului formulat de État belge împotriva deciziei cour d'appel de Liège, Cour de cassation (Curtea de Casație) a adresat Curții de Justiție, printr-o decizie de trimitere din 18 iunie 2009, o întrebare preliminară privind interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă.
- 11 În Hotărârea De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), Curtea de Justiție a statuat că această dispoziție trebuie interpretată în sensul că nu este aplicabilă unei activități de transport de organe și de prelevări de origine umană, efectuată în calitate de independent, pentru spitale și laboratoare.
- 12 Prin decizia din 16 septembrie 2010, Cour de cassation a casat decizia cour d'appel de Liège și, în consecință, a trimis cauza unei alte curți de apel, și anume cea din Mons. Prin decizia din 15 februarie 2013, aceasta din urmă a declarat apelul admisibil și, înainte de a se pronunța pe fond, a dispus redeschiderea dezbaterilor.

- 13 În cadrul acestor dezbateri, doamna De Fruytier a susținut că, dacă activitățile sale nu pot fi scutite în temeiul articolului 44 alineatul 2 punctul 1° ter din Codul TVA, care transpune în dreptul belgian articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, ele ar trebui scutite în temeiul articolului 44 alineatul 2 punctul 1° din Codul TVA, care transpune în dreptul belgian articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din această directivă. În special, și-a întemeiat acest raționament pe Hotărârea Comisia/Franța (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 În aceste condiții, cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 13 secțiunea A [alineatul] (1) [literale] (b) și (c) din [A șasea directivă] se opune ca un transport de prelevări și de organe în vederea efectuării de analize medicale ori de îngrijiri medicale sau terapeutice, realizat de un terț independent, ale cărui prestații fac obiectul rambursărilor efectuate de organismele de asigurări sociale, în beneficiul clinicilor și laboratoarelor, să fie scutit de TVA cu titlu de prestație conexă prestațiilor de natură medicală, și anume o prestație care are ca scop să diagnosticheze, să trateze și, în măsura posibilului, să vindece boli sau probleme de sănătate?
- 2) O activitate de transport de prelevări și de organe în vederea efectuării de analize medicale ori de îngrijiri medicale sau terapeutice, desfășurată de un terț independent ale cărui prestații fac obiectul rambursărilor efectuate de organismele de asigurări sociale în beneficiul clinicilor și laboratoarelor, în vederea realizării de analize medicale, poate beneficia de scutirea de taxă în conformitate cu articolul 13 secțiunea A [alineatul] (1) [literale] (b) și (c) din [A șasea directivă]?
- 3) Noțiunea «alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător», prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, trebuie interpretată în sensul că include societățile private ale căror prestații constau în transportul de prelevări de origine umană în vederea efectuării unor analize indispensabile pentru atingerea scopurilor terapeutice urmărite de spitale și centre de tratament medical?»

Cu privire la întrebările preliminare

- 15 Prin intermediul celor trei întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) sau (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se aplică unei activități de transport de organe și de prelevări de origine umană în vederea efectuării de analize medicale ori de îngrijiri medicale sau terapeutice,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

desfășurată de un terț independent, ale cărui prestații fac obiectul rambursărilor efectuate de organismele de asigurări sociale, în beneficiul clinicilor și laboratoarelor, și în special dacă o asemenea activitate poate beneficia de o scutire de TVA cu titlu de activități conexe prestațiilor de natură medicală, astfel cum sunt prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) menționat.

- 16 Cu titlu prealabil, trebuie amintit că A șasea directivă stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, prin faptul că prevede la articolul 2, care privește operațiunile impozabile, pe lângă importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii realizate cu titlu oneros pe teritoriul statului membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (a se vedea Hotărârea Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, punctul 21 și jurisprudența citată).
- 17 Articolul 13 din directiva menționată scutește totuși de TVA anumite activități. Potrivit unei jurisprudențe constante, scutirile prevăzute la acest articol constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (a se vedea Hotărârea Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, punctul 22 și jurisprudența citată).
- 18 Rezultă de asemenea din aceeași jurisprudență că termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii furnizată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului de neutralitate fiscală inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva de efecte (a se vedea Hotărârea Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 19 În ceea ce privește prestațiile de natură medicală, acestea pot intra în domeniul de aplicare al scutirilor prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) sau (c) din A șasea directivă. Reiese din jurisprudență că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă se referă la prestații realizate în mediu spitalicesc, în timp ce litera (c) de la același alineat (1) se referă la prestațiile medicale realizate în afara unui astfel de cadru, atât la domiciliul privat al prestatorului, cât și la domiciliul pacientului sau în orice alt loc (a se vedea în acest sens Hotărârea Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 36, și Hotărârea CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 27).

- 20 În ceea ce privește în special noțiunea „îngrijiri medicale” care figurează la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă și noțiunea „prestarea de îngrijiri medicale”, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din această directivă, Curtea a constatat deja în repetate rânduri că aceste noțiuni vizează, amândouă, prestații care au ca obiect diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate (a se vedea Hotărârea Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 21 Rezultă că prestațiile cu caracter medical realizate în scopul de a proteja, de a menține sau de a restabili sănătatea persoanelor beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din A șasea directivă. Prin urmare, chiar dacă această dispoziție are domenii de aplicare distincte, scopul său este să reglementeze totalitatea scutirilor prestațiilor medicale în sens strict (a se vedea Hotărârea Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punctele 30 și 31, precum și jurisprudența citată).
- 22 Deși „îngrijirile medicale” și „prestarea de îngrijiri medicale” trebuie să aibă un scop terapeutic, nu rezultă de aici în mod necesar că finalitatea terapeutică a unei prestații trebuie interpretată într-un mod deosebit de restrâns (a se vedea Hotărârea CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 23 În speță, este necesar să se constate că o activitate precum cea în discuție în litigiul principal, și anume transportul de organe și de prelevări de origine umană pentru diferite spitale și laboratoare, nu constituie în mod vădit „îngrijiri medicale” sau „prestare de îngrijiri medicale” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din A șasea directivă, întrucât nu intră în sfera prestațiilor medicale care au în mod direct ca scop efectiv diagnosticarea, îngrijirea sau vindecarea bolilor ori a anomaliilor de sănătate sau care au drept finalitate efectivă protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății (a se vedea în acest sens Hotărârea Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 43).
- 24 În plus, Curtea a constatat deja că, spre deosebire de modul de redactare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, modul de redactare a literei (c) din această dispoziție nu conține nicio referire la operațiuni conexe serviciilor de îngrijire medicală, în pofida faptului că această din urmă dispoziție urmează imediat după cea a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) menționat și că, prin urmare, noțiunea „operațiuni conexe prestării de îngrijiri medicale” nu este pertinentă pentru interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 32).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 25 În consecință, este necesar să se constate, astfel cum au procedat toate părțile care au depus observații în prezenta cauză, că o activitate precum cea în discuție în litigiul principal nu poate beneficia de o scutire de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă.
- 26 Din cele ce precedă rezultă că, pentru a răspunde la întrebările adresate, Curtea mai trebuie să examineze dacă o activitate precum cea în discuție în litigiul principal poate beneficia de o scutire de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, în măsura în care această activitate ar fi asimilată unor prestații conexe spitalizării sau îngrijirii medicale. În acest scop, activitatea menționată trebuie examinată sub aspectul diferitelor criterii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) menționat, ținând seama de asemenea de criteriile suplimentare enunțate la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) din această directivă.
- 27 Prin urmare, este necesar să se sublinieze că din textul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă rezultă că o activitate precum cea în discuție în litigiul principal poate beneficia de scutirea de TVA în temeiul acestei dispoziții, în calitate de prestații conexe spitalizării sau îngrijirii medicale, doar dacă, pe de o parte, este calificată drept „activități conexe spitalizării sau îngrijirii medicale” și, pe de altă parte, dacă este asigurată fie de un organism de drept public, fie, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, de spitale, de centre de tratament medical și de diagnostic sau de alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător.
- 28 În ceea ce privește noțiunea „activități conexe spitalizării[i] sau îngrijirii[i] medicale”, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, Curtea a statuat deja că aceasta trebuie interpretată în sensul că nu intră în domeniul său de aplicare activități precum prelevarea și transportul de sânge, atunci când îngrijirile medicale acordate într-un mediu spitalicesc, cu care activitățile menționate prezintă doar o legătură ipotetică, nu sunt nici efective, nici în curs de realizare și nici planificate (a se vedea Hotărârea Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 49). Rezultă că nu orice transmitere a prelevărilor poate fi calificată drept „activități conexe unei spitalizări sau unei îngrijiri medicale”.
- 29 Astfel, în ceea ce privește prestațiile medicale, Curtea a precizat că, având în vedere obiectivul urmărit prin scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, rezultă că numai prestările de servicii care se înscriu în mod logic în cadrul furnizării de servicii de spitalizare și de îngrijiri medicale și care constituie o etapă indispensabilă în procesul de prestare a acestor servicii pentru a realiza obiectivele terapeutice urmărite de acestea din urmă pot

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

constitui „activități conexe” în sensul acestei dispoziții, dat fiind că numai astfel de prestații sunt de natură să influențeze costul îngrijirii sănătății, pe care scutirea în discuție îl face accesibil particularilor (a se vedea Hotărârea Ygeia, C-394/04 și C-395/04, EU:C:2005:734, punctul 25).

- 30 Revine instanței de trimitere, ținând seama de ansamblul elementelor litigiilor cu care este sesizată, sarcina de a determina caracterul indispensabil sau dispensabil al activității în discuție în litigiul principal.
- 31 Astfel, în cazul în care instanța de trimitere ar ajunge la concluzia potrivit căreia activitatea menționată constituie efectiv o etapă indispensabilă în procesul de prestări de servicii de spitalizare și de îngrijiri medicale pentru a realiza obiectivele terapeutice urmărite de acestea din urmă, este necesar să se verifice dacă această activitate este desfășurată fie de un organism de drept public, fie, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, de spitale, de centre de tratament medical și de diagnostic sau de alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător.
- 32 Este cert că un transportator precum cel în discuție în litigiul principal nu poate fi calificat drept „organism de drept public” și nici nu poate corespunde calificării de „spital”, de „centru de tratament medical” sau de „centru de diagnostic” care activează în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă.
- 33 În consecință, este necesar să se verifice dacă un asemenea transportator poate intra în domeniul de aplicare al noțiunii „alte instituții de natură similară”, recunoscute în mod corespunzător, care desfășoară activitatea în cauză în aceleași condiții, în sensul dispoziției menționate.
- 34 În această privință, este cert, în cauza principală, că doamna De Fruytier desfășoară, cu titlu independent, o activitate de transport de organe și de prelevări de origine umană pentru diverse spitale și laboratoare, însă întreprinderea sa nu poate fi calificată drept instituție „de natură similară” celor care au comandat serviciile de transport pe care aceasta le furnizează.
- 35 Astfel, din jurisprudența privind calificarea unui operator ca fiind „de natură similară” unui spital sau unui centru de tratament medical sau de diagnostic, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, rezultă în special că noțiunea „instituție” sugerează existența unei entități individualizate care îndeplinește o funcție specială (a se vedea Hotărârea Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 18). Curtea a statuat de asemenea că un laborator de drept privat care efectuează analize medicale de diagnosticare trebuie considerat instituție „de natură similară” „spitalelor” și „centrelor de îngrijiri medicale și de

diagnostic”, în sensul acestei dispoziții, întrucât aceste analize intră, având în vedere finalitatea lor terapeutică, în domeniul de aplicare al noțiunii „îngrijiri medicale” prevăzute în cadrul dispoziției menționate (a se vedea Hotărârea L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, punctele 18 și 35, precum și Hotărârea CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 60).

- 36 În speță, trebuie să se constate că un transportator independent precum doamna De Fruytier nu este, spre deosebire în special de un laborator de drept privat care efectuează analize medicale de diagnosticare cu o finalitate terapeutică, o entitate individualizată care îndeplinește același tip de funcție specială ca spitalele sau centrele de îngrijiri medicale și de diagnostic. În consecință, un asemenea transportator nu poate fi calificat drept „instituție de natură similară” acestor instituții sau centre, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă și, prin urmare, nu poate beneficia de o scutire de TVA în temeiul acestei dispoziții.
- 37 Contrar celor susținute de doamna De Fruytier, principiul neutralității fiscale nu poate repune în discuție această concluzie. După cum Curtea a statuat deja, acest principiu nu permite să se extindă domeniul de aplicare al unei scutiri în absența unei dispoziții neechivoce, dat fiind că principiul menționat nu este o normă de drept primar care poate determina validitatea unei scutiri, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu principiul conform căruia scutirile sunt de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 38 În sfârșit, întrucât activitatea în discuție în litigiul principal nu îndeplinește criteriile prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, nu este necesar să se efectueze o analiză a criteriilor care figurează la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) din această directivă.
- 39 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literale (b) și (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se aplică unei activități de transport de organe și de prelevări de origine umană în vederea efectuării de analize medicale ori de îngrijiri medicale sau terapeutice, desfășurată de un terț independent ale cărui prestații fac obiectul rambursărilor efectuate de organismele de asigurări sociale în beneficiul clinicilor și laboratoarelor. În special, o asemenea activitate nu poate beneficia de o scutire de TVA cu titlu de activități conexe unor prestații de natură medicală precum cele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) menționat, întrucât acest terț independent nu poate fi calificat drept „organism de drept public” și nici nu poate corespunde calificării de „spital”, de „centru de tratament medical”, de „centru de diagnostic” sau de orice altă

„instituție de natură similară recunoscută în mod corespunzător”, care activează în condiții comparabile celor aplicabile organismelor de drept public.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 40 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că nu se aplică unei activități de transport de organe și de prelevări de origine umană în vederea efectuării de analize medicale ori de îngrijiri medicale sau terapeutice, desfășurată de un terț independent, ale cărui prestații fac obiectul rambursărilor efectuate de organismele de asigurări sociale, în beneficiul clinicilor și laboratoarelor. În special, o asemenea activitate nu poate beneficia de o scutire de taxa pe valoarea adăugată cu titlu de activități conexe unor prestații de natură medicală precum cele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) menționat, întrucât acest terț independent nu poate fi calificat drept „organism de drept public” și nici nu poate corespunde calificării de „spital”, de „centru de tratament medical”, de „centru de diagnostic” sau de orice altă „instituție de natură similară recunoscută în mod corespunzător”, care activează în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public.