

Cauza C-802/19

**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98
alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție**

Data depunerii:

31 octombrie 2019

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

6 iunie 2019

Recurentă-reclamantă:

Firma Z

Intimată-pârâtă:

Finanzamt Y

Obiectul procedurii principale

Taxă pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112 – Reducere de preț acordată de o farmacie din Țările de Jos persoanelor cu asigurare obligatorie de sănătate în Germania, în cadrul livrărilor sale de medicamente către case de asigurări de sănătate germane – Reducerea bazei de impozitare ca urmare a reducerii de preț

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) O farmacie care livrează medicamente unei case de asigurări obligatorii de sănătate are dreptul la reducerea bazei de impozitare în temeiul Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs/Commissioners of Customs and Excise, (C-317/94, EU:C:1996:400) ca urmare a unei reduceri de preț pe care o acordă persoanelor asigurate?

- 2) În cazul unui răspuns afirmativ, faptul că o farmacie de pe teritoriul național poate reduce baza de impozitare, dar nu și o farmacie dintr-un alt stat membru care efectuează livrări intracomunitare scutite către o casă de asigurări obligatorii de sănătate contravine principiilor neutralității și egalității de tratament pe piața internă?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 2 alineatul (1), articolul 13 alineatul (1), articolul 20, articolul 90 și articolul 138

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 În anul în discuție (2013), reclamanta a livrat medicamente eliberate pe bază de prescripție medicală, din Țările de Jos în Germania, către persoane cu asigurare obligatorie de sănătate, pe de o parte, și către persoane cu asigurare de sănătate privată, pe de altă parte. În ambele cazuri, răspunzând la cererile referitoare la anumite boli, reclamanta a efectuat plăți definite ca fiind compensare de cheltuieli (denumite în continuare „reduceri de preț”).
- 2 Pentru livrările efectuate către persoanele cu asigurare obligatorie de sănătate – doar acestea făcând obiectul prezentului litigiu –, reclamanta a procedat la o compensare cu casele de asigurări obligatorii de sănătate. Acestea din urmă au efectuat plățile în temeiul reglementărilor în materie de securitate socială. În ceea ce privește livrările efectuate începând cu 1 octombrie 2013, reclamanta a considerat că locul de livrare s-ar situa în Țările de Jos, loc în care ele ar putea beneficia de scutire pentru livrările intracomunitare, casele de asigurări obligatorii de sănătate fiind cele care ar trebui să impoziteze achizițiile intracomunitare pe propriul teritoriu național. De asemenea, reclamanta a considerat că reducerile de preț plătite de ea au redus baza de impozitare aferentă taxei pe valoarea adăugată.
- 3 Finanzamt (administrația financiară) nu a admis teza reclamantei și a emis o decizie de impunere împotriva căreia reclamanta a depus contestație și a formulat o acțiune în contencios administrativ care au fost respinse. Reclamanta formulează recurs împotriva respingerii acțiunii, arătând în special că are dreptul la o rectificare a impunerii ca urmare a unei reduceri a remunerației, în temeiul Hotărârii Curții din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400).

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Cu privire la prima întrebare preliminară

- 4 În cadrul răspunsului la prima întrebare preliminară, trebuie amintit că în speță există un lanț alcătuit din două livrări, dintre care numai prima parte intră în domeniul de aplicare al taxei.
- 5 Prima livrare a fost efectuată de reclamantă către casele de asigurări obligatorii de sănătate. În acest caz era vorba despre livrări intracomunitare care erau scutite pentru reclamantă, ca urmare a expedierii produselor din Țările de Jos în Germania, în conformitate cu articolul 138 din Directiva 2006/112 și cu dispoziția națională de transpunere a acesteia în Țările de Jos. Desigur, casele de asigurări obligatorii de sănătate nu sunt persoane impozabile potrivit articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, întrucât ele sunt persoane juridice în temeiul dreptului național, livrările erau totuși scutite în Țările de Jos potrivit articolului 138 din Directiva 2006/112. În conformitate cu aceste dispoziții, casele de asigurări obligatorii de sănătate aveau deci obligația de impozitare a achiziției în calitate de persoană juridică, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) coroborat cu articolul 20 din Directiva 2006/112, în privința lor neexistând un drept de deducere ca urmare a lipsei calității de persoană impozabilă.
- 6 Livrarea efectuată de reclamantă către casele de asigurări obligatorii de sănătate a fost urmată de o a doua livrare efectuată de casele de asigurări obligatorii de sănătate către persoanele asigurate la acestea. Raportul juridic pe care se bazează această livrare rezultă din legislația germană în materie de securitate socială. Astfel, prin furnizarea medicamentelor pe bază de prescripție medicală, casele de asigurări obligatorii de sănătate își îndeplinesc obligația de asistență medicală pe care o au față de asigurat.
- 7 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, cea de a doua livrare nu intră în domeniul de aplicare al taxei. Pe de o parte, ea a fost efectuată cu titlu gratuit, întrucât persoanele cu asigurare obligatorie de sănătate nu au plătit contraprestații în schimbul livrărilor individuale de medicamente. Contribuțiile obligatorii de asigurări de sănătate plătite de aceste persoane și de angajatorii lor constituie o remunerație pentru raportul de asigurare ca atare, iar nu o contraprestație pentru prestațiile furnizate în cadrul acestuia. Pe de altă parte, în conformitate cu articolul 13 din Directiva 2006/112, livrările efectuate de casele de asigurări obligatorii de sănătate nu constituie livrări efectuate de persoane impozabile.
- 8 Faptul că reclamanta a expedit produsele direct persoanelor asigurate nu se opune existenței a două livrări (reclamanta către casa de asigurări obligatorii de sănătate și casa de asigurări obligatorii de sănătate către persoanele asigurate). Curtea a statuat deja astfel în mai multe rânduri (a se vedea de exemplu Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

- 9 În prezenta cauză, se ridică problema dacă, ca urmare a reducerii de preț acordate de reclamantă clientului celei de a doua livrări, aceasta poate avea dreptul la o reducere a bazei de impozitare pentru prima livrare efectuată către casele de asigurări obligatorii de sănătate. Este cert că o astfel de reducere de preț conduce, în principiu, la o reducere a bazei de impozitare. Ceea ce este necesar să se clarifice însă este problema dacă acest lucru este valabil și atunci când a doua livrare nu intră în domeniul de aplicare al taxei. Pentru a răspunde la această întrebare nu este necesar să se facă o distincție după cum farmacia efectuează livrarea din străinătate – precum în speță – sau de pe teritoriul național.
- 10 Reducerea ar putea fi subordonată condiției ca toate operațiunile efectuate în lanțul în discuție să intre în domeniul de aplicare al taxei. În favoarea acestei ipoteze ar putea pleda faptul că Curtea a justificat reducerea bazei de impozitare în cazul acordării de reduceri de preț clientului unei livrări ulterioare prin aceea că principiul fundamental al neutralității impune ca în interiorul fiecărei țări, mărfurile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție (Hotărârea Elida Gibbs, EU:C:1996:400, punctul 20 și Hotărârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, punctul 33). În opinia instanței de trimitere, lungimea lanțului de producție și de distribuție este determinată de operațiunile care intră în domeniul de aplicare al taxei în temeiul articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112.
- 11 În Hotărârea Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006), în ceea ce privește acordarea unor reduceri de preț unor case de asigurări private de sănătate, Curtea a considerat că un lanț de operațiuni care intră în domeniul de aplicare al taxei există în cazul farmaciilor care au efectuat ultima livrare din lanțul de operațiuni și „eliberează [produsele farmaceutice] unor persoane acoperite de o asigurare privată de sănătate” pentru care a fost plătită o contraprestație. Astfel, reducerea de preț a determinat reducerea cheltuielilor efectuate de casele de asigurări private de sănătate și, prin urmare, cheltuielile persoanei care a trebuit să suporte costurile pentru achiziția medicamentelor supusă taxei. Această situație nu se regăsește în speță. Acordarea reducerii de preț persoanelor cu asigurare obligatorie de sănătate nu are nicio influență asupra cheltuielilor pe care trebuie să le efectueze casele de asigurări obligatorii de sănătate.

Cu privire la cea de a doua întrebare preliminară

- 12 La cea de a doua întrebare preliminară – care nu se pune decât în ipoteza unui răspuns afirmativ la prima întrebare – ar trebui să se răspundă negativ având în vedere că, în Hotărârea din 19 octombrie 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), Curtea a anulat interdicția acordării de reduceri de preț pentru livrările de medicamente numai în cazul farmaciilor situate în străinătate, astfel încât aceasta continuă să existe pentru farmaciile situate pe teritoriul național. Având în vedere interdicția de acordare a reducerilor de preț pentru farmaciile situate pe teritoriul național, este posibil să nu se mai ridice problema unei diferențe de tratament între farmaciile situate în străinătate și

farmaciile situate pe teritoriul național în ceea ce privește consecințele în materia taxei pe valoarea adăugată ale unei astfel de acordări de reduceri de preț.

- 13 În ipoteza în care Curtea ar considera că acest aspect nu prezintă relevanță, ar trebui să se concluzioneze în sensul articolului 90 din Directiva 2006/112.
- 14 Două motive pledează împotriva reducerii bazei de impozitare prevăzute la articolul 90 din Directiva 2006/112 în favoarea reclamantei. Pe de o parte, în ceea ce privește livrările care beneficiază de o reducere a taxei, reclamanta nu a efectuat operațiuni impozabile pe teritoriul național. Având în vedere faptul că livrările efectuate către casele de asigurări obligatorii de sănătate au fost expediate din Țările de Jos, nu există o operațiune impozabilă în Germania a cărei bază de impozitare să poată fi redusă în această țară. Pe de altă parte, operațiunile efectuate în Țările de Jos în favoarea caselor de asigurări obligatorii de sănătate sunt scutite în această țară ca livrări intracomunitare.
- 15 Cu toate acestea, ar putea să se răspundă afirmativ la cea de a doua întrebare preliminară, deoarece, potrivit Directivei 2006/112, Țările de Jos și Germania fac parte dintr-o piață internă din punctul de vedere al legislației privind taxa pe valoarea adăugată. Pe această bază, o livrare efectuată din Țările de Jos în Germania nu ar trebui, în esență, să fie tratată în mod diferit față de o livrare efectuată pe teritoriul național.
- 16 Totuși, în anul în discuție, piața internă între statele membre ale Uniunii nu era realizată în mod complet, întrucât statele membre continuau să aibă (și încă au) competențe de impozitare. Prin urmare, în ceea ce privește livrările efectuate dintr-un stat membru către alt stat membru, între persoane impozabile – sau, precum în speță, de către persoane impozabile către persoane juridice – sunt aplicabile normele speciale în temeiul cărora livrarea trebuie să fie scutită de taxă, ca livrare intracomunitară, în statul membru de origine (în speță, Țările de Jos), în conformitate cu articolul 138 din Directiva 2006/112, iar achiziția intracomunitară trebuie să fie supusă taxei în statul membru de destinație (în speță, Germania), în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (b) coroborat cu articolul 20 din Directiva 2006/112.
- 17 Cele două situații formează împreună operațiunea intracomunitară prin care are loc transferul impozitării din statul membru de origine în statul membru de destinație. În această privință, Curtea a statuat deja că livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară reprezintă „una și aceeași operațiune economică” (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 23 și următorul), fiind astfel componenta unei „operațiuni intracomunitare” (Hotărârea Teleos, EU:C:2007:548, punctele 37 și 41) care urmărește „transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate” (Hotărârea Teleos, EU:C:2007:548, punctul 36, Hotărârea din 27 septembrie 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 22 și Hotărârea Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 22, Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 și C-539/08,

EU:C:2010:217, punctul 30 și Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 37).

- 18 Având în vedere dispozițiile de mai sus privind piața internă, se pune problema dacă reclamanta, deși nu a efectuat operațiuni impozabile în Germania în legătură cu livrările în discuție în speță, nu trebuie totuși tratată ca și cum ar exista o astfel de operațiune. În acest caz, din perspectiva expedierii bunului livrat în Germania, livrarea intracomunitară scutită în Țările de Jos ar trebui să fie considerată o operațiune impozabilă în Germania.
- 19 Această soluție ar respecta tratamentul egal al operațiunilor efectuate pe piața internă și al celor efectuate la nivel național. Într-o veritabilă piață internă, livrările efectuate de reclamantă ar trebui tratate ca livrări efectuate pe teritoriul național, astfel încât reducerea remunerației primite ar determina un drept la rectificarea impunerii. În această privință nu prezintă relevanță faptul că taxa aferentă livrării efectuate de reclamantă nu trebuie suportată de aceasta, ci de casele de asigurări obligatorii de sănătate în cadrul impozitării achiziției.
- 20 Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punctul 64 și 65), nu oferă o clarificare în această privință, întrucât, în opinia instanței de trimitere, nu a fost adoptată o decizie cu privire la posibilitatea unei reduceri a remunerației în statul membru de destinație (în speță, Germania).