Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 września 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. f) – Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym – Zwolnienie usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz ich członków – Zastosowanie w sektorze usług finansowych

W sprawie C-326/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) postanowieniem z dnia 9 czerwca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 lipca 2015 r., w postępowaniu:

„DNB Banka” AS

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, C. Vajda (sprawozdawca), K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 czerwca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu „DNB Banka” AS przez M. Kairovsa, J. Teterisa i I. Slokę,

– w imieniu rządu łotewskiego przez A. Bogdanovą, I. Kucinę, D. Pelše, a także I. Kalniņša, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu greckiego przez K. Nasopoulou i A. Dimitrakopoulou, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: łotewski.

– w imieniu rządu luksemburskiego przez D. Holderer, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez F. Kremera i P.E. Partscha, avocats,

– w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra oraz G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, B. Majerczyk-Graczykowską i K. Maćkowską, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa i R. Camposa Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa początkowo przez S. Simmons, a następnie przez C.R. Brodie i D. Robertsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez O. Thomasa, QC,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung i A. Saukę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 marca 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między DNB Banka AS a Valsts ieņēmumu dienests (łotewskim organem podatkowym, zwanym dalej „VID”) w przedmiocie oddalenia przez ten organ przedstawionego przez DNB Banka wniosku o skorygowanie deklaracji podatkowej dotyczącej podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

3 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwana dalej „szóstą dyrektywą”), została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą 2006/112. Artykuł 13 szóstej dyrektywy stanowił:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[…]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadzić do zakłócenia konkurencji;

[…]".

Dyrektywa 2006/112

4 Dyrektywa 2006/112 zawiera tytuł IX z nagłówkiem „Zwolnienia", którego rozdział 1 jest zatytułowany „Przepisy ogólne".

5 Artykuł 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112 znajdujący się w będącym częścią jej tytułu IX rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym", stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji;

[…]".

6 Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112 znajdujący się w będącym częścią jej tytułu IX rozdziale 3, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności", stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

d) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;

e) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innych metali, jak również banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które przedstawiają wartość numizmatyczną;

[…]".

Prawo łotewskie

7 Artykuł 6 ust. 1 pkt 17 likums par pievienotās vērtības nodokli (ustawy o podatku od wartości dodanej) z dnia 9 marca 1995 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym przewiduje zwolnienie z tego podatku wymienionych w nim operacji finansowych.

8 W czasie, w którym wystąpiły okoliczności będące podstawą sporu w postępowaniu głównym, art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie został jeszcze transponowany do prawa krajowego. W dniu 1 stycznia 2013 r. weszła w życie nowa ustawa Pievienotās vērtības nodokļa likums (ustawa o podatku od wartości dodanej) z dnia 29 listopada 2012 r. Artykuł 52 tej ustawy w wersji, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2014 r., przewiduje, w ust. $3.^2$, że usługi świadczone przez członka niezależnej grupy osób na rzecz innych osób należących do tej grupy są, pod pewnymi warunkami, zwolnione z VAT.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 DNB Banka jest instytucją kredytową z siedzibą w Łotwie, której działalność polega na świadczeniu usług finansowych.

10 DNB Banka jest spółką zależną spółki DNB NORD A/S (obecnie DNB INVEST DENMARK A/S), z siedzibą w Danii, która posiada jeszcze dwie inne spółki zależne: spółkę litewską AB DNB NORD Bankas i spółkę polską Bank DNB Polska SA oraz oddział w Estonii DNB NORD Pank. Wszystkie te podmioty prowadzą działalność w sektorze usług finansowych i wchodzą w skład grupy DNB.

11 DNB NORD jest również wyłącznym właścicielem DNB NORD IT A/S (obecnie, po restrukturyzacji DNB INVEST DENMARK) (zwanej dalej „DNB IT”), spółki z siedzibą w Danii, której zadaniem jest dostarczanie wsparcia informatycznego.

12 DNB NORD jest spółką zależną DNB Bank ASA, z siedzibą w Norwegii i NORD/LB Norddeutsche Landesbank, z siedzibą w Niemczech. Te dwie spółki tworzą wspólne przedsiębiorstwo, za pośrednictwem którego DNB Bank kontroluje 51% akcji grupy DNB.

13 W dniu 31 sierpnia 2006 r. DNB Banka zawarła z DNB NORD umowę dotyczącą świadczenia usług finansowych. Na mocy tej umowy DNB NORD świadczy w sposób stały i według zapotrzebowania usługi finansowe na rzecz DNB Banka, wykonując zadania wspólne grupy i realizując konkretne zlecenia DNB Banka jako spółki zależnej. Na podstawie wspomnianej umowy DNB Banka otrzymała w latach 2009 i 2010 szereg faktur za usługi z zakresu zarządzania wyświadczone przez DNB NORD. Z przygotowanej w 2011 r. dokumentacji dotyczącej cen transferowych wynika, że w latach 2009 i 2010 DNB NORD zastosowała do ceny usług z zakresu zarządzania narzut w wysokości 5%.

14 W dniu 30 kwietnia 2009 r. DNB Bank, działając w porozumieniu z DNB Banka, zawarł ze spółką Microsoft Ireland Operations Ltd umowę dotyczącą kupna produktów i licencji oferowanych przez tę spółkę na potrzeby DNB Bank i powiązanych z nią przedsiębiorstw. Zgodnie z tą umową fakturę za nabyte od Microsoft Ireland Operations oprogramowanie, które stosują wszystkie spółki grupy DNB, otrzymuje spółka DNB Bank. Następnie DNB Bank obciąża odpowiednimi kosztami pozostałe przedsiębiorstwa z grupy DNB, w zależności od konkretnych programów, jakie otrzymała dana spółka. Zgodnie z powyższymi ustaleniami w latach 2009 i 2010 DNB Banka otrzymywała od Microsoft faktury za dostarczane przez tę spółkę licencje.

15 W dniu 20 grudnia 2010 r. DNB IT zawarł z DNB NORD i z jego spółkami zależnymi umowę dotyczącą zarządzania systemem informatycznym, zgodnie z którą DNB IT jest jedynym podmiotem w grupie DNB, który świadczy usługi w zakresie projektów informatycznych. Na podstawie tej umowy

w latach 2010 i 2011 DNB IT wystawił DNB Banka szereg faktur z tytułu wyświadczonych usług informatycznych. Z pozycji dotyczących kosztów widniejących na tych fakturach wynika, że cena tych usług została powiększona o narzut w wysokości 5%.

16 W DNB Banka przeprowadzono kontrolę podatkową, w ramach której spółka ta utrzymywała, że wspomniane transakcje były zwolnione z VAT. Postępowanie administracyjne zostało zakończone poprzez wydanie przez dyrektor generalną VID decyzji z dnia 9 lipca 2012 r., odrzucającej wniosek DNB Banka o skorygowanie deklaracji podatkowych VAT dotyczących transakcji dokonanych przez tę spółkę z DNB NORD, DNB IT i DNB Bank.

17 Decyzja ta jest oparta na następujących ustaleniach. Po pierwsze, w odniesieniu do transakcji dokonanych między DNB Banka i DNB NORD, VID stwierdził, że brakowało dokumentów pozwalających jednoznacznie ustalić, które osoby wchodziły w skład niezależnej grupy osób w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f dyrektywy 2006/112. VID uznał, że sam fakt istnienia grupy powiązanych ze sobą przedsiębiorstw, której członkowie świadczyli sobie nawzajem usługi, nie wystarczał do wykazania istnienia niezależnej grupy osób w rozumieniu tego przepisu.

18 Po drugie, odwołując się do motywu 7 dyrektywy 2006/112 VID uznał, że transakcje dokonane między DNB Banka i DNB IT stanowiły akty nieuczciwej konkurencji. Ocena taka ma u swych podstaw fakt, że dostawca usług, DNB IT podlega z tytułu świadczonych usług informatycznych opodatkowaniu w ramach ogólnego systemu w państwie członkowskim swojej siedziby i dokonuje odliczenia naliczonego VAT, podczas gdy DNB Banka, jako odbiorca usług nie podlega opodatkowaniu z tytułu tych samych usług, które uznane są za zwolnione z VAT.

19 Po trzecie, w odniesieniu do transakcji dokonanych między DNB Banka i DNB Bank, VID nie zdołał dokładnie ustalić osób, które, zdaniem DNB Banka, powinny zostać zakwalifikowane jako członkowie niezależnej grupy osób, do której usług miało być zastosowane powołane zwolnienie z VAT. Ponadto, zdaniem VID, nieuzasadnione jest twierdzenie, że DNB Bank powinien zostać uznany za członka niezależnej grupy osób prowadzącego działalność zwolnioną z VAT.

20 DNB Banka wniosła skargę do administratīvā rajona tiesa (rejonowego sądu administracyjnego, Łotwa), w której żądała nakazania VID dokonania korekty w jej deklaracjach podatkowych VAT dotyczących transakcji z DNB NORD, DNB IT i DNB Bank. Sąd ten oddalił skargę wyrokiem z dnia 1 listopada 2013 r.

21 DNB Banka odwołała się od tego wyroku do Administratīvā apgabaltiesa (regionalnego sądu administracyjnego, Łotwa), stwierdziwszy, że wszystkie przesłanki opisane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 zostały spełnione. Zdaniem DNB Banka administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny) błędnie zinterpretował art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, odrzucając jego skargę ze względu na fakt, że suma kwot wynikająca z faktury uwzględniała również narzut, bez sprawdzenia, jakie były motywy uzasadniające dodanie tego narzutu. DNB Banka twierdzi, że wspomniany narzut został zastosowany zgodnie z wytycznymi Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) i z ustawowymi wymogami dotyczącymi podatku od osób prawnych, co oznacza, że jego zastosowanie nie mogło stanowić podstawy do odmowy zwolnienia z VAT.

22 W tych okolicznościach Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy może istnieć niezależna grupa osób w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112], jeżeli jej członkowie mają siedzibę w różnych państwach członkowskich Unii Europejskiej, gdzie wspomniany przepis dyrektywy został transponowany wraz z różnymi przesłankami, które nie są zgodne?

2) Czy państwo członkowskie może ograniczyć prawo podatnika do stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112], jeżeli podatnik spełnił wszystkie przesłanki stosowania zwolnienia w swoim państwie członkowskim, jednakże w prawie krajowym państw członkowskich pozostałych członków grupy wspomniany przepis został transponowany z zastrzeżeniami, które ograniczają możliwość stosowania przez podatników innych państw członkowskich w ich własnym państwie członkowskim odpowiadającego mu zwolnienia z VAT?

3) Czy dopuszczalne jest stosowanie zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112] do usług w państwie członkowskim usługobiorcy, który jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, jeżeli usługodawca, podatnik VAT, zastosował w innym państwie członkowskim VAT do tych usług zgodnie z systemem ogólnym, to znaczy uznając, że VAT od takich usług jest należny w państwie członkowskim usługobiorcy zgodnie z art. 196 dyrektywy [2006/112]?

4) Czy przez »niezależną grupę osób« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112] należy rozumieć odrębną osobę prawną, której istnienie należy wykazać poprzez szczególne porozumienie o utworzeniu niezależnej grupy osób?

   Jeżeli odpowiedź na to pytanie brzmi, że przez niezależną grupę osób nie należy rozumieć odrębnej jednostki, czy należy przyjąć, że niezależna grupa osób jest grupą powiązanych przedsiębiorstw, które w ramach swej zwykłej działalności świadczą sobie wzajemnie usługi wspierające wykonywanie tej działalności gospodarczej, a istnienie takiej grupy może zostać wykazane poprzez zawarte umowy o świadczenie usług lub poprzez dokumentację dotyczącą cen transferowych?

5) Czy państwo członkowskie może ograniczyć prawo podatnika do stosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112], jeżeli podatnik stosował do transakcji narzut wymagany przez uregulowania w dziedzinie podatków bezpośrednich w państwie członkowskim, w którym ma on siedzibę?

6) Czy zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112] ma zastosowanie do usług, które są otrzymywane z państw trzecich? Innymi słowy: czy członek niezależnej grupy osób w rozumieniu wspomnianego przepisu dyrektywy, który w ramach tej grupy świadczy usługi na rzecz pozostałych jej członków, może być podatnikiem państwa trzeciego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że DNB Banka jest instytucją kredytową, której działalność polega na świadczeniu usług finansowych. Zdaniem tej spółki usługi, które są jej świadczone przez inne jednostki należące do tej samej grupy kapitałowej, mianowicie DNB NORD, DNB IT i DNB Bank, są objęte zwolnieniem z VAT, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112. Ponieważ w czasie, w którym wystąpiły okoliczności będące podstawą sporu w postępowaniu głównym, przepis ten nie był transponowany do prawa krajowego, DNB Banka domagała się jego bezpośredniego zastosowania w ramach tego sporu.

24 W tych okolicznościach wszystkie postawione Trybunałowi pytania dotyczą wykładni art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, który przewiduje zwolnienie z VAT usług świadczonych przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności.

25 Aby odpowiedzieć na te pytania, należy najpierw rozstrzygnąć kwestię, czy przepis ten ma zastosowanie w okolicznościach takich jak okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, dotyczącej usług świadczonych przez niezależną grupę osób, której członkowie prowadzą działalność gospodarczą w sektorze usług finansowych.

26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem, zadaniem Trybunału jest dostarczenie sądowi krajowemu wszystkich elementów wykładni prawa Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, bez względu na to, czy sąd ten zawarł owe kwestie w treści swego pytania (zob. wyrok z dnia 20 października 2016 r., Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W tych okolicznościach sądowi odsyłającemu należy również udzielić wskazówek dotyczących tego, czy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nadaje się do zastosowania w odniesieniu do usług świadczonych przez niezależną grupę osób, której członkowie prowadzą działalność gospodarczą w sektorze usług finansowych, bezpośrednio niezbędnych do prowadzenia tej działalności.

28 W tym względzie należy zaznaczyć, że treść tego przepisu, która dotyczy zwolnionej z VAT działalności prowadzonej przez członków niezależnej grupy osób, nie pozwala wykluczyć, że zwolnienie to będzie mogło być zastosowane w odniesieniu do usług świadczonych przez niezależną grupę osób, której członkowie prowadzą działalność gospodarczą w sektorze usług finansowych, jako że usługi finansowe są zwolnione z VAT na mocy art. 135 ust. 1 lit. d) i e) tej dyrektywy.

29 Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część ten przepis stanowi (wyroki: z dnia 26 kwietnia 2012 r., Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, pkt 22; z dnia 4 kwietnia 2017 r., Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W odniesieniu do kontekstu, w który wpisuje się art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, należy podkreślić, iż przepis ten znajduje się w tytule IX tej dyrektywy, zawierającym rozdział 2, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Tytuł ten wskazuje, że zwolnienie z VAT ustanowione w tym przepisie dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują czynności w interesie publicznym.

31 Wykładnię taką potwierdza struktura tytułu IX tej dyrektywy, który dotyczy właśnie „[z]wolnień” z VAT. W strukturze tej dyrektywy art. 132 ust. 1 lit. f) znajduje się bowiem nie w rozdziale 1 tytułu IX, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, ale w rozdziale 2 tego tytułu. Ponadto, w tytule tym dokonano rozróżnienia pomiędzy rozdziałem 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym” i rozdziałem 3, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności”, rozróżnienia, które wskazuje, że zasady przewidziane w tym rozdziale 2 w odniesieniu do niektórych czynności wykonywanych w interesie publicznym nie mają zastosowania do innych czynności, o których mowa w rozdziale 3.

32 We wspomnianym rozdziale 3 w art. 135 ust. 1 przewidziano natomiast zwolnienie z VAT niektórych czynności z sektora usług finansowych, takich jak, w szczególności „d) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych” i „e) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy”. Z ogólnej systematyki dyrektywy 2006/112 wynika zatem, że zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie ma zastosowania do transakcji dokonywanych w sektorze usług finansowych, a tym samym, że usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których członkowie prowadzą działalność w tym sektorze, nie są objęte tym zwolnieniem.

33 W odniesieniu do roli, jaką odgrywa art. 132 ust. 1 lit. f) w dyrektywie 2006/112, należy przypomnieć, że celem ogółu przepisów art. 132 tej dyrektywy, które zmierzają do zwolnienia z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym, jest ułatwienie dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania VAT (wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 A zatem usługi świadczone przez niezależną grupę osób podlegają zwolnieniu przewidzianemu w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, jeżeli usługi te bezpośrednio przyczyniają się do czynności wykonywanych w interesie publicznym wymienionych w art. 132 tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 31–33).

35 Ponadto należy przypomnieć, że zakres zastosowania zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112, powinien być interpretowany w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT-em jest objęta każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Z powyższego wynika, że usługi, które przyczyniają się bezpośrednio nie do czynności wykonywanych w interesie publicznym, o których mowa w art. 132 dyrektywy 2006/112, lecz do wykonywania innych czynności podlegających zwolnieniu, w szczególności na mocy art. 135 tej dyrektywy, nie są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

37 W konsekwencji art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują czynności w interesie publicznym, o których mowa w tym artykule. A zatem usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których członkowie prowadzą działalność gospodarczą w sektorze usług finansowych, która to działalność nie stanowi czynności wykonywanych w interesie publicznym, nie korzystają z tego zwolnienia.

38 W tym względzie należy zauważyć, że w odróżnieniu od rozumowania przeprowadzonego w niniejszej sprawie, w wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), Trybunał nie rozstrzygnął kwestii, czy zwolnienie przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy [odpowiadającym art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112] było ograniczone do usług świadczonych przez niezależną grupę osób, której członkowie wykonywali czynności w interesie publicznym.

39 Jednakże z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że wykładnia zwolnienia z VAT określonego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, której Trybunał dokonał w wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) doprowadziła niektóre państwa członkowskie do zwolnienia z VAT usług świadczonych przez niezależne grupy osób utworzone przez jednostki takie jak towarzystwa ubezpieczeniowe lub przedsiębiorstwa z sektora usług finansowych.

40 W tym względzie należy jednak uściślić, że organy krajowe nie mogą, na podstawie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 w rozumieniu nadanym mu w pkt 37 niniejszego wyroku, na nowo otworzyć okresów rozliczeniowych, które zostały już ostatecznie zamknięte (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 października 2009 r., Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, pkt 37; z dnia 21 grudnia 2016 r., Gutiérrez Naranjo i in., C-154/15, C-307/15 i C-308/15, EU:C:2016:980, pkt 68).

41 W odniesieniu do okresów podatkowych, które nie są jeszcze ostatecznie zamknięte, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyrektywa nie może sama z siebie nakładać obowiązków na jednostkę, wobec czego nie można powoływać się na nią wobec jednostki (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Organy krajowe nie mogą zatem powołać się na art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 w rozumieniu nadanym mu w pkt 37 niniejszego wyroku, w uzasadnieniu odmowy

zastosowania tego zwolnienia wobec niezależnych grup osób składających się z jednostek takich jak instytucje kredytowe, a tym samym, odmowy zastosowania zwolnienia z VAT usług świadczonych przez te niezależne grupy osób.

42 Ponadto spoczywający na sądzie krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz, i nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego contra legem (wyrok z dnia 15 kwietnia 2008 r., Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, pkt 100).

43 A zatem sąd krajowy powinien dokonać wykładni odpowiednich przepisów prawa krajowego wdrażających art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 z poszanowaniem zasad ogólnych prawa Unii, w szczególności zasady pewności prawa.

44 Biorąc pod uwagę powyższe, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na pytania od pierwszego do szóstego.

45 W świetle całości powyższych rozważań na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują jedną z czynności w interesie publicznym, o których mowa w art. 132 tej dyrektywy, a zatem usługi świadczone przez grupę, której członkowie prowadzą działalność gospodarczą w sektorze usług finansowych, która to działalność nie stanowi czynności wykonywanych w interesie publicznym, nie korzystają z tego zwolnienia.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują jedną z czynności w interesie publicznym, o których mowa w art. 132 tej dyrektywy, a zatem usługi świadczone przez grupę, której członkowie prowadzą działalność gospodarczą w sektorze usług finansowych, która to działalność nie stanowi czynności wykonywanych w interesie publicznym, nie korzystają z tego zwolnienia.

Podpisy