Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 1 martie 2017 [1]

**Cauza C-605/15**

**Minister Finansów**
**împotriva**
**Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie**

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Dreptul în materie de TVA – Scutire de TVA a unui grup independent conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA – Aplicare în privința serviciilor de asigurare – Aplicarea în privința grupurilor transfrontaliere – Aprecierea inexistenței unei denaturări a concurenței – Obligația statelor membre de a dezvolta cu exemple concrete dispoziția unei directive cu efect direct”

## I. Introducere

1. Curtea de Justiție se confruntă din nou în prezenta cerere de decizie preliminară cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] (denumită în continuare „Directiva TVA”). Această prevedere se referă la una dintre scutirile fiscale încă neclarificate. Curtea a fost sesizată cu privire la această prevedere și la condițiile de fapt care trebuie să existe pentru aplicarea ei numai de trei ori în deceniile care au trecut [3]. În prezent, pe rolul Curții se află patru cauze [4] care privesc aspecte diferite ale acestei scutiri.

2. În cauza similară din punctul de vedere al situației de fapt DNB Banka [5], trebuie să se hotărască, în primul rând, ce reprezintă un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Prezenta cauză este în schimb importantă din punctul de vedere al domeniului de aplicare material (întinderea sa și asupra asigurărilor) și teritorial (așa-numitele grupuri transfrontaliere) al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA și pentru stabilirea inexistenței unei denaturări a concurenței. În plus, trebuie să se stabilească dacă statul membru este obligat în speță să transpună în legislația sa națională mai mult decât modul de redactare a scutirii fiscale.

1 Limba originală: germana.

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

3 Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Este vorba despre prezenta procedură și despre cauzele C-274/15, Comisia/Luxemburg, C-326/15, DNB Banka, și C-616/15, Comisia/Germania.

5 Numărul cauzei în fața Curții de Justiție: C-326/15.

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

3. În Uniune TVA-ul se percepe conform Directivei TVA. Articolul 11 alineatul (1) din Directiva TVA oferă statelor membre următoarea posibilitate:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale."

4. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, statele membre scutesc următoarele tranzacții:

„prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței".

5. Articolul 131 din Directiva TVA se referă, ca normă generală, și la scutirea menționată mai sus:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz."

### B. Dreptul național

6. Articolul 43 alineatul 1 punctul 21 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (versiunea codificată, Monitorul Oficial al Republicii Polone din 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul") prevede:

„Sunt scutite de la plata taxei: prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, pentru membrii lor, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării, pentru membrii lor, a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective scutite de TVA sau exceptate de la plata TVA-ului, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea costurilor, până la concurența părții din cheltuielile comune, de interes general, ale acestor grupuri, care revine fiecărui membru, atunci când scutirea respectivă nu aduce atingere condițiilor concurențiale."

## III. Litigiul principal

7. Grupul de societăți Aviva (denumit în continuare „grupul") prestează servicii de asigurare, printre care și asigurări de pensie. Principalele domenii de activitate ale grupului sunt depozitele pe termen lung, gestionarea fondurilor și asigurările. Grupul analizează posibilitatea de a crea o serie de centre de servicii comune în state membre ale Uniunii Europene anume selectate, precum și exercitarea

acestei activități sub forma unui grup european de interes economic [6] (denumit în continuare „GEIE”). Membrii ai GEIE ar fi exclusiv societăți ale grupului care desfășoară o activitate economică în domeniul asigurărilor, printre care se numără, de exemplu, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. din Varșovia (Aviva Asigurări de Viață SA, denumită în continuare „Aviva”).

8. Centrele de servicii comune sunt menite să presteze serviciile necesare în mod direct desfășurării activității de asigurare de către membrii grupului (denumiți în continuare „membrii GEIE”). Acestea pot fi în special servicii de resurse umane, financiar-contabile, informatice, administrative, servicii clienți și servicii în domeniul dezvoltării de noi produse.

9. Membrii GEIE exercită o activitate scutită de TVA, respectiv exceptată de la plata TVA-ului. Cu toate acestea, există posibilitatea ca unii dintre ei (printre care și Aviva) să exercite activități impozabile ca activități suplimentare sau secundare (de exemplu activități de închiriere ocazională a unor suprafețe, prestarea altor servicii auxiliare). Serviciile GEIE vor fi prestate exclusiv pentru societățile din grup rezidente în Uniunea Europeană. În prezent, serviciile menționate care ar urma să fie prestate de către GEIE sunt prestate de anumite societăți din grupul de societăți care sunt rezidente în 12 state membre.

10. În concluzie, utilizarea de servicii ale GEIE de către societăți din grupul de societăți, printre care și societăți rezidente în Polonia, nu va modifica în principiu, în opinia instanței de trimitere, volumul achizițiilor de la furnizori externi realizate în cadrul grupului de societăți. GEIE nu trebuie să realizeze profit din activitatea sa, întrucât s-ar încălca astfel articolul 3 din Regulamentul GEIE, potrivit căruia scopul GEIE nu este de a obține profit pentru el însuși.

11. Având în vedere situația de fapt prezentată, Aviva a adresat ministrului de finanțe (denumit în continuare „autoritatea fiscală”) o cerere de aviz de interpretare a problemei dacă activitatea menționată a GEIE (rezident în Uniune, dar nu în Polonia) va fi scutită de TVA în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 21 din Legea privind TVA-ul. Aviva a dorit să știe în mod special dacă astfel, în conformitate cu mecanismul de taxare inversă, societățile rezidente în Polonia, care fac parte din GEIE și care desfășoară o activitate economică în domeniul asigurărilor, sunt sau nu sunt obligate să calculeze și să declare TVA-ul aferent costurilor care le sunt alocate de GEIE. În opinia Aviva, răspunsul la această întrebare trebuie să fie afirmativ.

12. În decizia din 14 martie 2013 în care a fost inclus și avizul de interpretare individual, autoritatea fiscală a considerat că această poziție este greșită. Aceasta a constatat că nu s-a îndeplinit ultima dintre condițiile pentru scutire prevăzute la articolul 43 alineatul 1 punctul 21 din Legea privind TVA-ul, și anume condiția potrivit căreia scutirea nu trebuie să aducă atingere condițiilor concurențiale.

13. Autoritatea fiscală a invocat jurisprudența Curții de Justiție, în special Hotărârea Taksatorringen [7]. Aceasta a constatat că în speță există un pericol real de denaturare a concurenței, întrucât, în cazul în care GEIE aplică o scutire, acesta își creează o poziție privilegiată pe piață.

14. În acțiunea formulată la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia) (denumit în continuare „prima instanță”), Aviva a solicitat și a obținut anularea deciziei autorității fiscale prin care s-a transmis avizul de interpretare individual. Potrivit hotărârii primei instanțe, pronunțată la 30 decembrie 2013, GEIE îndeplinește toate condițiile pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 43 alineatul 1 punctul 21 din Legea privind TVA-ul. Autoritatea fiscală a formulat recurs împotriva hotărârii de primă instanță.

6 În sensul Regulamentului (CEE) nr. 2137/85 privind Grupul European de Interes Economic (JO 1985, L 199, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 83).

7 Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

## IV. Procedura în fața Curții de Justiție

15. Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) din Varșovia, care judecă în prezent acest litigiu, a adresat Curții de Justiție la 17 noiembrie 2015 următoarele întrebări preliminare, în temeiul articolului 267 TFUE:

„1) O reglementare națională care se referă la scutirea de TVA a unui grup independent de persoane, fără să prevadă condiții sau proceduri privind susceptibilitatea scutirii respective de a cauza denaturări ale concurenței, este compatibilă cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA coroborat cu articolul 131 din Directiva TVA, precum și cu principiile efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime?

2) Care sunt criteriile potrivit cărora trebuie să se aprecieze dacă este îndeplinită condiția privind denaturările concurenței prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA?

3) În ceea ce privește răspunsul la a doua întrebare, prezintă relevanță aspectul că grupul independent de persoane prestează servicii în beneficiul unor membri care se supun ordinilor de drept din state membre diferite?”

16. Cu privire la aceste întrebări au depus observații scrise Aviva, Republica Polonă, Republica Federală Germania, Țările de Jos, Regatul Unit, precum și Comisia Europeană și, cu excepția Regatului Unit și a Țărilor de Jos, acestea au participat la ședința din 7 decembrie 2016.

## V. Apreciere juridică

### A. Cu privire la a doua și la a treia întrebare preliminară

17. A doua și a treia întrebare se referă la împrejurările de fapt în care se aplică articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, motiv pentru care se examinează în prealabil și împreună. Instanța de trimitere dorește să afle în acest sens cum trebuie interpretate împrejurarea că nu există nicio „denaturare a concurenței” și împrejurarea că există un „grup” în cazurile în care acesta prestează servicii transfrontaliere către membrii săi.

18. Acest lucru impune în primul rând un răspuns la întrebarea dacă un grup format din societăți de asigurare precum Aviva intră în domeniul de aplicare material al dispoziției privind scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA (a se vedea secțiunea 1). În plus, trebuie clarificat dacă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este o dispoziție de scutire cu efecte transfrontaliere (a se vedea secțiunea 2) și cum trebuie interpretată împrejurarea (negativă) a inexistenței unei „denaturări a concurenței” (a se vedea secțiunea 3).

#### *1. Cu privire la domeniul de aplicare material*

##### *a) Modul de redactare și finalitatea*

19. Modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu specifică dacă toate sau doar anumite grupuri intră în domeniul de aplicare material al dispoziției privind scutirea. Este însă posibil ca din finalitatea scutirii să rezulte un răspuns corespunzător.

20. Scopul avut în vedere la redactarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este, în opinia noastră, care coincide cu cea a avocatului general Mischo [8] și cu jurisprudența Curții de Justiție [9], următorul: evitarea unui dezavantaj concurențial pentru cel care, din cauza dimensiunii mici a întreprinderii, de exemplu, trebuie să achiziționeze servicii și cel căruia serviciile îi pot fi prestate de către proprii angajați sau care poate solicita prestarea lor într-un grup TVA.

21. Dezavantajul concurențial care trebuie compensat prin scutire apare astfel: cel care oferă anumite servicii scutite de TVA trebuie să suporte TVA-ul aferent operațiunilor intermediare. Fără scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, acest lucru s-ar realiza și în cazul în care ar fi nevoit să colaboreze cu alți profesioniști prin intermediul unei structuri comune care să își asume desfășurarea de activități necesare îndeplinirii acestor servicii (scutite). Prin extinderea scutirii asupra operațiunilor intermediare executate împreună, scutirea operațiunii din aval se extinde asupra aceleiași valori adăugate ca și în cazul unui concurent care execută operațiunile intermediare prin angajații proprii. Astfel consumatorul final beneficiază de scutirea fiscală și atunci când un grup de întreprinderi care beneficiază de scutire execută anumite operațiuni intermediare care sunt incluse direct în serviciul scutit care îi este prestat. Contrar opiniei Comisiei susținute în ședință, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se opune astfel principiului neutralității, dimpotrivă, acesta compensează dezavantajele concurențiale pe care le suferă persoanele impozabile care își împart resursele.

22. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții de Justiție, scutirile sunt de strictă interpretare, iar aceasta trebuie să fie conformă cu finalitatea și eficiența normei [10]. Dacă scopul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este de a extinde scutirea și asupra altor operațiuni, atunci pentru a răspunde la întrebarea care sunt grupurile care pot fi incluse se va lua în considerare scopul activității membrilor grupului asupra căreia a fost extinsă scutirea.

23. Serviciile de asigurări sunt scutite de TVA, deoarece operațiunea este supusă deja taxei pe contractele de asigurare care este suportată de asemenea de către consumatori [11]. Astfel se elimină o concurență directă între două tipuri de impozite pentru *operațiunile din aval*. Pentru înlăturarea unei situații de concurență în ceea ce privește operațiunile în aval nu este obligatorie o scutire a operațiunilor în amonte cum sunt în speță prestațiile efectuate de GEIE către Aviva.

24. Același lucru se aplică scutirii serviciilor bancare. Curtea de Justiție consideră că finalitatea acestora rezidă mai ales în evitarea dificultăților legate de stabilirea bazei de impozitare, precum și a cuantumului TVA-ului deductibil [12]. Nici această finalitate nu este relevantă pentru scutirea operațiunilor în amonte, deoarece în cazul prestațiilor efectuate de GEIE către Aviva pentru activitățile scutite ale acesteia nu se ia în considerare oricum nicio deducere. Astfel, în speță nu se pune problema delimitării.

8 Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

9 Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

10 Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23), Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 30), Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16), Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47), și Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 25).

11 Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 23), și Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 67).

12 Hotărârea din 19 aprilie 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 24), Hotărârea din 10 martie 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, punctul 21), și Hotărârea din 12 iunie 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punctul 30).

### *b) Interpretarea sistematică*

25. Din punct de vedere sistematic se poate constata că articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este o normă generală pentru toate scutirile fiscale, spre deosebire de articolul 131 din Directiva TVA. Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este inclus în capitolul 1 din titlul IX (Scutiri), intitulat „Dispoziții generale”.

26. Dimpotrivă, legiuitorul a introdus articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Prin scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA se dorește, din motive ce țin de politicile privind interesul general, degrevarea consumatorului acestor prestații de sarcina TVA-ului, fie că de aceste prestații beneficiază persoanele care necesită ajutor [de exemplu litera (g) – ajutorul social], fie că se urmărește prevenirea unei majorări a costurilor pentru serviciile de sănătate de bază [de exemplu literele (b) și (c)], fie pentru a reduce costurile privind educația necesară în orice societate [de exemplu literele (i) și (j)].

27. În ceea ce privește aceste scutiri orientate spre interesul general, este firesc ca în anumite condiții să fie scutite și acele operațiuni în amonte care sunt executate de un grup de întreprinderi în cadrul unei cooperări de divizare a muncii și care servesc în mod direct acestor operațiuni scutite. Acest lucru se aplică cu atât mai mult cu cât în domeniile de interes general se aplică mai rar instrumentele grupului TVA (articolul 11 din Directiva TVA).

28. Contrar opiniei Comisiei, această realitate nu este contrazisă nici de geneza articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Obiecțiile Comisiei se referă doar la o scutire pentru serviciile unui grup de medici care a fost propusă de Comisie, dar care nu a fost luată în considerare în procedura legislativă. Această propunere a fost extinsă de legiuitor la versiunea actuală a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Extinderea nu a modificat însă cu nimic poziția pe care articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA o ocupă din punct de vedere sistematic. Această poziție nu a fost modificată nici prin reformarea din anul 2006 a celei de A șasea directive în Directiva TVA.

29. În mod evident, legiuitorul a dorit să cuprindă nu doar grupuri de medici, ci și grupuri de instituții de învățământ etc. Din geneza articolului nu rezultă că ar trebui incluse și grupuri de bănci sau grupuri de asigurări. Chiar și Curtea de Justiție atribuie poziției pe care o ocupă normele de scutire în sistemul directivei o semnificație care trebuie avută în vedere în procesul de interpretare [13].

30. După cum arată Republica Federală Germania, până acum câțiva ani, și în cadrul Comisiei a fost predominantă opinia că legiuitorul trebuie să introducă o extindere corespunzătoare a scutirii pentru sectorul bancar și de asigurări [14], propunere care, după cum a recunoscut Comisia în cadrul ședinței, nu a fost acceptată de către Consiliu. Având în vedere poziția din punct de vedere sistematic a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, această decizie a legiuitorului nu poate fi contracarată printr-o interpretare extensivă a acestei norme de scutire [15]. Dimpotrivă, decizia dacă va avea loc o astfel de extindere a scutirii prevăzute de articolul 135 din Directiva TVA trebuie să fie luată de legiuitor.

13 Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 32 și următoarele).

14 A se vedea Propunerea de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește tratamentul aplicat serviciilor financiare și de asigurări, în COM(2007) 747 final – p. 2 și Comunicarea Comisiei către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în COM(2009) 325 final – p. 4.

15 Acest lucru este cu atât mai mult valabil cu cât, în jurisprudența sa, Curtea neagă posibilitatea unei interpretări extensive a normelor de scutire. A se vedea în acest sens punctul 22 de mai sus.

31. Acestei interpretări nu i se opune nici Hotărârea Taksatorringen [16], chiar dacă aceasta a fost pronunțată cu privire la un grup de societăți de asigurare. Curtea de Justiție a fost sesizată în această cauză doar cu privire la interpretarea împrejurării privind „denaturarea concurenței” și s-a pronunțat în mod evident doar cu privire la aceasta [17].

### *c) Nicio încălcare a principiului neutralității*

32. Neprevederea unei scutiri fiscale pentru grupurile de societăți de asigurare nu încalcă principiul neutralității în materie de TVA. Principiul neutralității înseamnă, pe de o parte, că persoana impozabilă (întreprinderea), în calitate de adjunct al creditorului taxei care apare sub forma unui colector de taxe, trebuie scutită de sarcina finală de plată a TVA-ului când nu acționează în calitate de consumator final, în măsura în care activitatea profesională servește la realizarea unor operațiuni (în principiu) impozabile [18]. Acest lucru nu este însă relevant în speță. Pe de altă parte, acest principiu se opune tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni [19].

33. Tratamentul diferit al grupurilor în cadrul și în afara domeniului de aplicare al articolului 132 din Directiva TVA se bazează pe activitățile lor de interes general. Ținând seama de principiul neutralității, acest criteriu de diferențiere nu poate fi contestat.

34. Un argument în favoarea unei interpretări restrictive a unei scutiri fără drept de deducere este și faptul că, la o analiză mai atentă, această scutire poate denatura concurența. Ea este de natură să creeze în anumite condiții un stimul de a reduce la minimum propriul TVA achitat în amonte printr-un așa-numit „insourcing”, adică prin includerea activităților în propria întreprindere, deoarece volumul scutirii la consumatorul final depinde de TVA-ul achitat în amonte de întreprinderea care realizează operațiunea. Aceasta contrazice oarecum principiul potrivit căruia operatorii economici pot alege modelul de organizare care, din punct de vedere economic, le este cel mai avantajos fără să riște ca operațiunile lor să fie excluse de la o scutire [20].

35. În cele din urmă, rezultă din poziția pe care articolul o ocupă în sistemul directivei, precum și din finalitatea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA că acesta trebuie interpretat restrictiv și nu este aplicabil unui grup de societăți de asigurare ca și cel din prezenta cauză.

16 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 47 și următoarele). La fel s-a întâmplat și în Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, EU:C:1989:246), în care o fundație a solicitat scutirea în calitate de grup, iar Curtea de Justiție a respins cererea pentru alte motive. Posibilitatea ca o fundație, privită ca masă patrimonială de sine stătătoare, să fie considerată grup „de persoane” este mai mult decât îndoielnică.

18 A se vedea Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 48), Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 22), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Germania Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 38).

19 Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30), și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 22).

20 Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punctul 68), Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 35), și Hotărârea din 3 aprilie 2008, J. C. M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, punctul 28).

## *2. Cu privire la efectul transfrontalier al scutirii unui grup*

### *a) Generalități*

36. În cazul în care Curtea de Justiție va avea o altă opinie, trebuie să se stabilească dacă scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA cuprinde și prestările de servicii ale unui grup transfrontalier către membrii săi rezidenți în alte state membre (sau în state terțe). Această întrebare se ridică și în cazul în care grupul în sine este rezident într-un stat terț.

37. La o primă analiză, modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu conține, în ceea ce privește rezidența membrilor grupului și a grupului, nicio limitare la teritoriul unui singur stat membru.

38. În schimb, în cazul domeniului de aplicare al altor prevederi ale Directivei TVA, legiuitorul a restricționat în mod expres domeniul lor de aplicare la teritoriul unui singur stat membru. Astfel, potrivit articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA, un stat membru poate considera persoană impozabilă doar „persoane[le] stabilite pe teritoriul statului membru respectiv”. Și articolul 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede o astfel de limitare a teritoriului, potrivit căreia norma specială pentru întreprinderile mici nu se aplică unei persoane impozabile care „nu este stabilită în statul membru în care TVA este datorată”.

39. *Per a contrario*, rezultă că articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar trebui aplicat în situații transfrontaliere. Pe de altă parte, există și dispoziții care se aplică numai în cazul activităților transfrontaliere ale persoanei impozabile [a se vedea articolul 148 litera (e) din Directiva TVA – „companiile aeriene care efectuează în principal transport internațional cu plată”]. În această măsură, această argumentație bazată pe modul de redactare nu este necesarmente convingătoare.

40. La o analiză mai atentă, argumentația de mai sus contrazice însă geneza [a se vedea litera b) de mai jos], sistemul scutirilor [a se vedea litera c) de mai jos], limitarea prevăzută la articolului 11 alineatul (1) din Directiva TVA [a se vedea litera d) de mai jos] și clauza de concurență prevăzută de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA [a se vedea litera e) de mai jos]. În cele din urmă, și libertățile fundamentale se opun unei extinderi a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA asupra unui grup transfrontalier [a se vedea litera f) de mai jos]. În plus, aceasta ar permite o alegere a diferitor cote, respectiv regimuri fiscale [a se vedea litera g) de mai jos].

### *b) Istoricul sistemului de scutire*

41. La prima vedere, s-ar putea afirma că articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplică și grupurilor transfrontaliere. O privire asupra reglementării anterioare, A șasea directivă[21], explică însă motivul pentru care limitarea la grupurile fără caracter transfrontalier nu se regăsește în modul de redactare a acesteia, spre deosebire de articolul 11 din Directiva TVA care o prevede în mod expres.

42. În reglementarea anterioară Directivei TVA, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA era prevăzută la articolul 13 din A șasea directivă. Acesta cuprinde, potrivit titlului, doar „Scutiri pe teritoriul țării”. Potrivit celui de al treilea considerent, odată cu adoptarea Directivei TVA a fost reformată doar structura și modul de redactare, fără să se opereze însă

21 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

modificări de conținut ale legislației. Modificările de conținut operate sunt enumerate exhaustiv în cadrul dispozițiilor care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare a directivei. În ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, nu există nicio mențiune referitoare la modificarea conținutului normativ.

43. Prin urmare, luând în considerare A șasea directivă, se poate porni de la premisa că o scutire în țară se referă doar la operațiunile realizate de grupuri rezidente, respectiv de membri rezidenți ai acestor grupuri.

### *c) Sistemul scutirilor în Directiva TVA*

44. Un argument în favoarea interpretării restrictive îl constituie și sistemul scutirilor cuprinse în titlul IX din Directiva TVA. În această privință, abia capitolele 4-8 și 10 conțin scutirile speciale pentru operațiunile internaționale. Au fost prevăzute explicit la capitolul 7 prestările de servicii (de transport) internațional.

45. Această structură contrazice de asemenea posibilitatea ca extinderea normelor de scutire să se aplice unui grup transfrontalier în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Acest lucru este cu atât mai adevărat cu cât prin articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se urmărește doar extinderea scutirilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea punctul 19 și următoarele de mai sus).

### *d) Inconsecvență față de articolul 11 din Directiva TVA*

46. În plus, interpretarea extensivă a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar fi inconsecventă în raport cu limitele stabilite la articolul 11 din Directiva TVA. Acest articol permite statelor membre să considere persoană impozabilă unică „persoane stabilite pe teritoriul [lor]” care, în cadrul unui grup, sunt „strâns legate între ele” prin anumite tipuri de legături.

47. Dacă două întreprinderi se asociază într-un grup în așa fel încât una dintre ele participă într-o mai mare măsură la activitățile grupului, articolul 11 din Directiva TVA nu are efecte transfrontaliere în ceea ce privește serviciile prestate de către grup acestei întreprinderi. Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar avea în schimb un efect transfrontalier. Dispoziția care impune mai puține condiții pentru tipul grupului are drept urmare o scutire transfrontalieră, dar reglementarea care impune condiții mai stricte nu are un astfel de efect.

48. Acest paradox se poate soluționa doar dacă și efectele articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se limitează la un singur stat membru, ceea ce presupune ca grupul și membrul căruia i se prestează un serviciu să fie rezidenți în același stat membru.

49. La baza celor două cazuri a stat aceeași considerație. Prin limitarea la teritoriul propriu se asigură faptul că un stat membru nu aduce atingere suveranității fiscale teritoriale a celuilalt stat membru, în care este permisă o entitate afiliată, respectiv este acceptat un grup corespunzător, ale cărui condiții sunt doar greu examinabile de către celălalt stat membru. Totodată se asigură faptul că nu vor exista hotărâri contradictorii ale diferitelor administrații fiscale.

### *e) Aprecierea lipsei denaturării concurenței*

50. Și faptul că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu trebuie, potrivit modului de redactare, să ducă la denaturarea concurenței este un argument în favoarea limitării teritoriale a scutirii la un singur stat membru.

51. În acest sens, referitor la articolul 13 alineatul (1) din Directiva TVA, în Hotărârea Isle of Wight Council, Curtea de Justiție s-a pronunțat cu privire la întrebarea expresă dacă expresia „denaturări ale concurenței” trebuie apreciată cu privire la o anumită piață locală sau cu privire la întregul teritoriu al unui stat membru. Curtea a răspuns că aprecierea denaturărilor concurenței nu vizează o anumită piață locală [22].

52. Motivarea Curții este [23] că supravegherea unei multitudini de piețe locale presupune o reevaluare sistematică, pe baza unor analize economice adesea complexe, a condițiilor de concurență, a căror determinare s-ar putea dovedi deosebit de dificilă în măsura în care delimitarea acestora nu coincide în mod necesar cu competența teritorială a autorităților locale. Această situație ar da, așadar, naștere riscului de a compromite principiul neutralității fiscale și al securității juridice.

53. Administrațiile fiscale sunt însă și mai puțin în măsură să efectueze o apreciere transfrontalieră a existenței denaturărilor concurenței în diferite state membre (sau chiar la nivel mondial) decât o pot face cu privire la mai multe piețe locale din propriul stat. În această măsură, modul în care Curtea abordează articolul 13 din Directiva TVA poate fi transferat și asupra articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

54. Dacă însă denaturările concurenței, fie conform articolului 13 sau articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, trebuie apreciate de către autoritățile fiscale doar cu privire la propriul stat membru, atunci un grup poate fi examinat în principiu doar cu privire la membrii săi rezidenți în același stat în ceea ce privește aspectul dacă prestarea de servicii scutită către acești membri nu conduce la o denaturare a concurenței.

55. Aceleași probleme, pe care Republica Federală Germania le-a menționat în cadrul ședinței, se ridică pentru toate celelalte condiții de aplicare. Dacă, de exemplu, prestările sunt executate în mod direct pentru activitățile scutite ale membrilor, ar trebui să decidă atât statul membru în care este rezident membrul grupului, cât și statul membru în care se află grupul. Riscul unor decizii contradictorii nu trebuie neglijat.

56. Deoarece la momentul creării dispoziției privind scutirea de la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA prezentul sistem de asistență reciprocă în materie fiscală din cadrul Uniunii a fost nou instituit, nu se poate presupune nici că legiuitorul s-ar fi putut referi – având în vedere posibilitățile actuale de asistență reciprocă în materie fiscală în cadrul Uniunii – la un astfel de grup care acționează transfrontalier. Independent de acest lucru, sistemul de asistență reciprocă din cadrul Uniunii nu rezolvă însă problema în cazul situațiilor de fapt în care sunt implicate state terțe (a se vedea punctul 62 și următoarele).

22 Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 53).

23 Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 49 și următoarele).

### *f) Luarea în considerare a libertăților fundamentale la interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA*

57. Această interpretare strictă nu intră în conflict nici cu libertățile fundamentale. Deoarece un act al Uniunii precum Directiva TVA trebuie interpretat, în măsura posibilului, în conformitate cu dreptul primar [24], și acesta trebuie luat în considerare în cadrul interpretării. O limitare a libertăților fundamentale poate fi justificată doar prin motive imperative de interes general. În plus, aceasta trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [25].

58. Restricționarea liberei prestări a serviciilor care ar putea exista în speță este justificată, la fel ca limitarea teritorială a efectelor unui grup TVA în sensul articolului 11 din Directiva TVA, prin motive referitoare la necesitatea de a garanta repartizarea competenței de impozitare între statele membre [26]. În plus, și necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale [27] justifică o posibilă restricție a liberei prestări a serviciilor.

59. Atât timp cât în domeniul de aplicare al articolului 11 din Directiva TVA locul prestării poate fi situat într-un alt stat membru, în care nu este obligatoriu să existe un grup TVA, efectul grupului TVA nu se poate extinde peste granițele teritoriale ale statelor membre fără să se aducă o atingere veniturilor din TVA din celălalt stat membru.

60. Același lucru este valabil și în privința domeniului de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Atât timp cât autoritatea fiscală a statului membru în cauză poate aprecia existența unei denaturări a concurenței, precum și celelalte condiții de aplicare a articolului numai în propriul stat membru, autoritatea depinde de aprecierea privind aceste condiții de aplicare realizată de către un alt stat membru. Efectul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu poate fi extins însă în acest caz asupra unui grup transfrontalier fără ca veniturile din TVA dintr-un stat membru să nu fie influențate de alt stat membru.

61. Se adaugă și faptul că, potrivit articolului 131 din Directiva TVA, trebuie să se asigure aplicarea corectă și simplă a acestei dispoziții privind scutirea. Ultimul deziderat este exclus *de facto*, în cazul în care fie o autoritate fiscală este chemată să aprecieze denaturarea concurenței global, respectiv la nivelul Uniunii, fie multe autorități fiscale ajung la aprecieri diferite care se contrazic eventual reciproc. Această din urmă situație ar cauza într-adevăr denaturări ale concurenței [28]. În această privință, unei interpretări extensive [29] a scutirii prevăzute de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA i se opun și dificultăți practice majore care apar la aplicarea și verificarea îndeplinirii condițiilor de aplicare ale articolului.

24 Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Sturgeon și alții (C-402/07 și C-432/07, EU:C:2009:716, punctul 48), Hotărârea din 16 septembrie 2010, Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punctul 43), și Hotărârea din 15 februarie 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 48 și jurisprudența citată).

25 Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 42), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 47), și Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 35).

26 A se vedea cu privire la acest motiv justificativ Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctele 45 și 46), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 48), Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 47), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 60).

27 Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 57), și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 52).

28 Acest lucru devine aparent în cazul în care într-o țară se realizează o deducerea a TVA-lui datorat de grup, deoarece nu va fi acordată scutirea întrucât se prezumă că s-au produs denaturări ale concurenței. În schimb, datorită taxării inverse a membrului grupului în statul membru al beneficiarului prestației, scutirea va fi acordată, deoarece aici nu se prezumă nicio denaturare a concurenței.

29 A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauzele conexate VDP Dental Laboratory și Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2014:2163, punctul 60), cu privire la justificarea restricției libertăților fundamentale în cadrul regimului pentru întreprinderile mici; a se vedea de asemenea Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 57 și următoarele) – justificarea atingerii aduse liberei prestări a serviciilor, pentru a garanta eficacitatea controalelor fiscale.

### *g) Problema privind statele terțe și cota de impozitare*

62. Făcând abstracție de motivul de mai sus, o interpretare extensivă a termenului „grup” duce la un model de optimizare fiscală ușor de organizat, în special pentru grupurile de societăți care acționează la nivel mondial. Acestea ar trebui să constituie numai împreună cu întreprinderile lor care acționează în Europa un grup scutit de TVA cu sediul într-un stat terț (de exemplu Statele Unite), care să achiziționeze toate prestările de servicii de la terți, care au fost achiziționate până atunci din Europa cu TVA, fără să se poată vorbi despre o organizare pur artificială.

63. Deoarece, în această situație, locul prestării s-ar afla de regulă în Statele Unite, unde nu există TVA, o astfel de operațiune nu ar fi impozabilă și nu ar fi datorat TVA. Grupul ar presta mai departe aceste servicii achiziționate către membrii săi în schimbul cheltuielilor efectuate. Locul acestor prestări s-ar afla atunci în statele membre corespunzătoare. Prestarea ar fi scutită în aceste state în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Independent de întrebarea cum ar trebui statele membre în cauză să verifice în acest caz lipsa denaturării concurenței sau celelalte condiții de aplicare (a se vedea punctul 50 și următoarele de mai sus), s-ar putea reduce fără un efort prea mare veniturile din TVA la nivelul Uniunii. Cu ajutorul unui grup TVA conform articolului 11 din Directiva TVA (a se vedea punctul 46 și următoarele de mai sus), nu s-ar fi putut atinge un astfel de rezultat.

64. Chiar dacă efectul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar fi limitat din punct de vedere teleologic la grupurile de pe teritoriul Uniunii, toate grupurile ar putea fi rezidente în acea țară cu cea mai mică cotă de TVA, pentru a minimiza cât mai efectiv TVA-ul achitat în amonte. O problematică similară a determinat legiuitorul să introducă în articolul 34 din Directiva TVA pentru așa-numitele societăți de vânzare prin corespondență un plafon, pentru a evita ca toate societățile de vânzare prin corespondență să își aleagă drept sediu țara cu cea mai mică cotă de TVA [30]. Nu se poate prezuma că legiuitorul a avut în vedere o asemenea posibilitate și în privința prestărilor de servicii de către și către grupuri independente.

### *h) Concluzie*

65. În consecință, ținând seama și de libertățile fundamentale, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie interpretat restrictiv în sensul că sunt scutite numai serviciile prestate de un grup către membrii acelui grup în măsura în care sunt situați pe teritoriul aceluiași stat.

## *3. Cu privire la interpretarea lipsei unei denaturări a concurenței*

66. În măsura în care Curtea de Justiție va considera că și grupurile transfrontaliere sunt vizate de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, mai trebuie să se clarifice care sunt criteriile care trebuie aplicate pentru a stabili situațiile în care nu există o denaturare a concurenței în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

30 Locul unei livrări către consumatorul final este de regulă acolo unde începe expedierea (țara de origine) și este supus astfel cotei de impozitare din acel stat. De la depășirea plafonului prestabilit, Directiva TVA conține o prevedere derogatorie și are în vedere ca loc al livrării țara de destinație, tocmai pentru a împiedica producerea efectului menționat mai sus.

67. Astfel cum a arătat Curtea [31], articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA urmărește compensarea unui *dezavantaj concurențial* al celui care execută aceste prestări de servicii (ale grupului) prin intermediul propriilor angajați sau în cadrul unui grup TVA. Dacă prin această scutire se compensează un dezavantaj concurențial, acordarea scutirii nu poate conduce concomitent la o denaturare a concurenței. Clauza de concurență de la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar fi astfel lipsită de sens [32] și trebuie interpretată, prin urmare, foarte restrictiv.

68. Un suport pentru o astfel de interpretare restrictivă este oferit de jurisprudența Curții, potrivit căreia stabilirea denaturării concurenței presupune [33] existența unui risc real ca scutirea în sine să fie de natură să determine imediat sau în viitor denaturări ale concurenței. În acest sens ar trebui să se examineze dacă grupul se poate baza pe calitatea de clienți a membrilor săi chiar și dacă nu ar beneficia de o scutire de TVA [34].

69. Membrii unui grup se asociază de regulă doar atunci când au certitudinea că membrii grupului vor achiziționa în mod efectiv prestațiile grupului. Acesta este de fapt motivul unei astfel de cooperări. De aceea această interpretare ar trebui să permită în cele din urmă să se prezume că în principiu constituirea unui grup nu conduce la o denaturare a concurenței în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

70. Împrejurarea privind lipsa denaturării concurenței servește la evitarea abuzurilor (a se vedea articolul 131 din Directiva TVA). În special, scutirea nu trebuie aplicată contrar scopului pentru care a fost instituită. Acest lucru trebuie apreciat în cele din urmă de către instanța națională căreia trebuie să i se pună la dispoziție criterii pe baza cărora să stabilească aplicarea uniformă.

71. Un indiciu pentru o aplicare contrară scopului a scutirii prevăzute de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi faptul că grupul prestează aceleași servicii cu titlu oneros către clienți care nu sunt membri ai grupului și acționează pe piață utilizând efectele de sinergie. Aici poate exista un risc real privind o denaturare a concurenței. Un alt indiciu poate fi faptul că în prim plan se află doar optimizarea TVA-ului achitat în amonte (crearea unui avantaj concurențial prin transferarea unor prestații externe asupra unui grup), și nu cooperarea reciprocă în vederea evitării unui dezavantaj concurențial. Poate constitui un indiciu și faptul că grupul nu prestează servicii specifice nevoilor membrilor săi, acestea putând fi prestate la fel de bine de oricare alt operator.

### *4. Concluzie*

72. Prin urmare, în ceea ce privește a doua și a treia întrebare preliminară, trebuie să se răspundă că scutirea națională este limitată la grupurile de persoane impozabile care realizează operațiuni scutite conform articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA. În acest context se poate porni de la premisa că serviciile unui grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu au în principiu ca efect denaturări ale concurenței. Un grup individual de persoane poate presta servicii scutite doar acelor membri care sunt supuși aceleiași ordini de drept care se aplică și grupului.

31 Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal (C-407/071, EU:C:2008:713, punctul 37), și Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 118).

32 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 125 și următoarele) – „trebuie să se constate că aceasta [piața] se prezintă într-un mod ciudat”.

33 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 64).

34 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 59), Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 punctul 131 și următoarele).

## B. Cu privire la prima întrebare preliminară

73. Republica Polonă a preluat în legislația națională în mod aproape identic modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește să știe dacă legiuitorul național trebuie să prevadă și alte condiții sau proceduri pentru aprecierea lipsei sau a existenței unei denaturări a concurenței. Este vorba despre o eventuală obligație de a prevedea situații de fapt concrete, în plus față de modul de redactare a directivei. Instanța de trimitere își motivează întrebarea prin existența unei eventuale încălcări a principiilor efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime.

### *5. Aplicarea directă a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA*

74. O obligație de prevedere a unor situații de fapt concrete presupune o putere de apreciere a statului membru în ceea ce privește transpunerea. În timp ce Republica Federală Germania confirmă o asemenea obligație tocmai din cauza lipsei de precizie și a unei condiționări a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, Regatul Unit consideră că statelor membre nu le este recunoscută o astfel de putere de apreciere, deoarece articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este direct aplicabil.

75. După cum am arătat deja în Concluziile noastre prezentate în cauza DNB Banka [35], împrejurarea (negativă) privind „denaturarea concurenței" este „doar" o noțiune juridică nedeterminată, care nu oferă legiuitorului o marjă de reglementare abstractă. Dispoziția este de asemenea suficient de precisă pentru a satisface principiul securității juridice, deoarece „enunță o obligație în termeni neechivoci" [36].

76. Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA corespunde în acest sens principiului preciziei și este, după cum am motivat în mod detaliat în Concluziile prezentate în cauza DNB Banka [37], suficient de exact și necondiționat pentru a produce efecte directe [38].

### *6. Necesitatea altor acte de transpunere?*

77. Prin preluarea aproape identică în legislația națională a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care produce efecte în mod direct, Republica Polonă și-a îndeplinit la prima vedere obligația de transpunere. Totuși, legea națională ia în considerare în mod similar Directivei TVA faptul că scutirea nu are drept urmare o atingere adusă condițiilor de concurență. Din această cauză, instanța de trimitere are îndoieli dacă statul membru – în exercitarea obligației sale de transpunere – nu ar fi trebuit să includă mai multe criterii în lege.

78. Nu împărtășim aceste îndoieli. În această măsură, se poate sublinia faptul că de mai multe ori deja Curtea a declarat că nu există o obligație mai largă de transpunere cu privire la articolul 13 alineatul (1) din Directiva TVA, care face de asemenea referire la lipsa unei denaturări a concurenței și care este de asemenea direct aplicabil [39]. Curtea a hotărât în acest sens în mod expres că statul

35 Numărul de dosar al Curții: C-326/15 – punctul 17 și urm.

36 A se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava și alții (C-236/92, EU:C:1994:60, punctul 10), Hotărârea din 17 septembrie 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio și alții (C-246/94-C-249/94, EU:C:1996:329, punctul 19), Hotărârea din 29 mai 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, punctul 33), și Hotărârea din 1 iulie 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punctul 45).

37 Numărul de dosar al Curții: C-326/15 – punctul 17 și următoarele.

38 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctele 58-65).

39 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și alții (231/87 și 129/88, EU:C:1989:381, punctele 32 și 33), precum și Hotărârea din 8 iunie 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, punctul 31), privind articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă.

membru nu trebuie să prevadă condiții suplimentare în legea națională de transpunere. Dimpotrivă, un stat membru poate alege tehnica normativă pe care o consideră cea mai adecvată. Astfel are posibilitatea să se limiteze, de exemplu, la a relua în legislația fiscală națională formula utilizată în directivă sau o expresie echivalentă [40].

79. Același lucru se aplică, în opinia noastră, și pentru scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. După cum am precizat în Concluziile prezentate în cauza DNB Banka [41], scutirea este suficient de precisă și necondiționată și, prin urmare, direct aplicabilă. De asemenea, Republica Polonă a transpus dispoziția în mod corespunzător. Este irelevant în aceste condiții dacă ar fi fost de dorit o transpunere întrucâtva mai concretă din punctul de vedere al practicienilor dreptului.

80. Prin urmare, nu se poate reproșa Republicii Polone că nu a inclus în dreptul național situații de fapt concrete în care se poate stabili lipsa unei denaturări a concurenței. Acest lucru este valabil în special deoarece, prin prevederea unei situații concrete în legea națională de transpunere a unei directive direct aplicabile, Republica Polonă s-ar fi expus unui risc sporit de a încălca directiva și astfel deschiderii unei proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor.

81. În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea instanței de trimitere în sensul că o reglementare națională precum cea din speță, care nu prevede niciun fel de condiții sau proceduri referitoare la îndeplinirea condiției unei denaturări a concurenței, este compatibilă cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) coroborat cu articolul 131 din Directiva TVA, precum și cu principiile efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime din dreptul Uniunii.

## VI. Concluzie

82. Așadar, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) din Varșovia după cum urmează:

„Trebuie să se pornească de la premisa că scutirea națională este limitată la acele grupuri de persoane impozabile care realizează tranzacții scutite potrivit articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA. Grupurile formate din societăți de asigurare nu intră în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

1) Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se opune unei reglementări naționale care nu prevede condiții sau proceduri privind îndeplinirea condiției unei denaturări a concurenței.

2) De regulă trebuie să se pornească de la premisa că prestările de servicii ale unui grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu conduc la denaturări ale concurenței. Această împrejurare trebuie interpretată în mod restrictiv în sensul unei dispoziții care are drept scop evitarea abuzurilor.

3) Grupul independent de persoane poate presta servicii scutite doar pentru acei membri care sunt supuși aceleiași ordini de drept care se aplică și grupului.”

40 Același lucru l-a declarat în mod expres și Curtea de Justiție în Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și alții (231/87 și 129/88, EU:C:1989:381, punctele 18 și 23), Hotărârea din 15 mai 1990, Comune di Carpaneto Piacentino și alții (C-4/89, EU:C:1990:204, punctul 14), și Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punctul 31).

41 Numărul de dosar al Curții: C-326/15 – punctul 17 și următoarele.