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 dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym – Zwolnienie usług świadczonych przez niezależne grupy osób swoim członkom – Zastosowanie w zakresie ubezpieczeń

W sprawie C-605/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 26 sierpnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2015 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie,

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: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 grudnia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Ministra Finansów przez T. Tratkiewicza, L. Pyszyńskiego i B. Rogowską-Rajdę, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie przez J. Martiniego, doradcę podatkowego,

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

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: polski.

– w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.K. Bulterman i M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez D. Robertsona i S. Simmons, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez O. Thomasa, QC,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i M. Owsiany-Hornung, działające 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 złożony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów (Polska) a Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie (zwaną dalej „Avivą") w przedmiocie interpretacji indywidualnej skierowanej do Avivy i dotyczącej wykładni art. 43 ust. 1 pkt 21 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT"), transponującego art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

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"), z dniem 1 stycznia 2007 r. została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112. Artykuł 13 szóstej dyrektywy stanowił:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty 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;

[…]”.

Rozporządzenie nr 2137/85

4 Artykuł 3 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG) (Dz.U. 1985, L 199, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 17, t. 1, s. 83) przewiduje:

„Celem ugrupowania jest ułatwianie lub rozwój działalności gospodarczej [jego] członków oraz poprawa lub intensyfikacja wyników tej działalności; celem ugrupowania nie jest osiąganie zysków dla siebie.

Działalność ugrupowania odnosi się do działalności gospodarczej jego członków i nie może mieć bardziej znaczącego charakteru od jedynie pomocniczego dla tej działalności”.

Dyrektywa 2006/112

5 Dyrektywa 2006/112 zawiera tytuł IX, pod nazwą „Zwolnienia”, którego rozdział 1 jest zatytułowany „Przepisy ogólne”.

6 Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 znajdujący się w tytule IX tej dyrektywy, w 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;

[…]”.

7 Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112 znajdujący się w tytule IX tej dyrektywy, w rozdziale 3, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności”, stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych;

[…]”.

Prawo polskie

8 Artykuł 43 ust. 1 pkt 21 ustawy o VAT stanowi:

„Zwalnia się od podatku: usługi świadczone przez niezależne grupy osób, na rzecz swoich członków, których działalność jest zwolniona od podatku lub w zakresie której członkowie ci nie są uznawani za podatników, w celu świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności zwolnionej lub wyłączonej od podatku, w przypadku gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków zwrotu kosztów do wysokości kwoty indywidualnego udziału przypadającego na każdego z nich w ogólnych wydatkach tych grup, poniesionych we wspólnym interesie, jeżeli zwolnienie nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Aviva należy do grupy Aviva, która prowadzi działalność w dziedzinie usług ubezpieczeniowych i ochrony emerytalnej w Europie. Podstawowym obszarem działalności tej grupy jest tworzenie długoterminowych programów oszczędnościowych, zarządzanie funduszami oraz ubezpieczenia.

10 W ramach procesu integracji grupa Aviva planuje utworzenie szeregu centrów usług wspólnych w wielu państwach członkowskich. Przewiduje się, iż centra te będą świadczyć usługi bezpośrednio niezbędne do wykonywania działalności ubezpieczeniowej przez podmioty z tej grupy, w szczególności usługi w zakresie kadr, usługi finansowe i księgowe, usługi informatyczne, usługi administracyjne, usługi związane z obsługą klienta oraz usługi opracowania nowych produktów.

11 Aviva zamierza prowadzić tę działalność poprzez utworzenie Europejskiego Ugrupowania Interesów Gospodarczych (zwanego dalej „EUIG”), które nie będzie osiągać zysków ze swej działalności zgodnie z art. 3 rozporządzenia nr 2137/85. Członkami EUIG mają być wyłącznie spółki z grupy Aviva prowadzące działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń, wśród nich Aviva.

12 W tym kontekście Aviva zwróciła się do Ministra Finansów o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy działalność EUIG może korzystać ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 21 ustawy o VAT. Aviva uznała, że powinno to mieć miejsce, a zatem członkowie EUIG z siedzibą w Polsce, będący spółkami prowadzącymi działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń, powinni być wyłączeni z obowiązku naliczania i deklarowania VAT należnego na kosztach zaalokowanych do nich przez EUIG.

13 Decyzją z dnia 14 marca 2013 r. Minister Finansów uznał stanowisko Avivy za nieprawidłowe. Stwierdził, że nie została spełniona przesłanka zwolnienia przewidziana w art. 43 ust. 1 pkt 21 ustawy o VAT, dotycząca braku naruszenia warunków konkurencji. Zdaniem Ministra Finansów zastosowanie zwolnienia do niezależnej grupy osób stawia ją w uprzywilejowanej sytuacji na rynku w stosunku do innych podmiotów wykonujących takie same czynności. W związku z tym uznał on, że w sytuacji gdy na danym rynku funkcjonują podmioty nienależące do niezależnej grupy osób, które prowadzą podobną działalność opodatkowaną, należy odmówić powyższego zwolnienia niezależnej grupie osób z uwagi na możliwość naruszenia zasad konkurencji.

14 Aviva wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska), żądając w szczególności uchylenia decyzji Ministra Finansów. Podniosła ona, że owa decyzja, według której usługi świadczone przez EUIG na rzecz Avivy nie mogą korzystać ze spornego zwolnienia z VAT, stanowi naruszenie art. 43 ust. 1 pkt 21 ustawy o VAT.

15 Wyrokiem z dnia 30 grudnia 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił decyzję Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. Uznał on, że planowane EUIG spełnia wszystkie przesłanki uprawniające do zastosowania zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 21 ustawy o VAT. Sąd ten

stwierdził, że o zakłóceniu konkurencji można byłoby mówić tylko wtedy, gdyby na rynku usług pomocniczych istniały podmioty inne niż dana niezależna grupa osób, które byłyby gotowe świadczyć usługi analogiczne do usług świadczonych przez tę grupę, a ponadto obecni nabywcy usług będący członkami niezależnej grupy osób byliby zainteresowani nabywaniem takich usług od podmiotu spoza grupy. Zdaniem tegoż sądu trudno byłoby znaleźć taki podmiot gospodarczy na rynku, który świadczyłby – jako centrum usług wspólnych dla podmiotów mających siedziby w 12 państwach członkowskich – usługi bez osiągania zysku i działałby wyłącznie wewnątrz struktury grupy będącej przedmiotem postępowania głównego.

16 Minister Finansów złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska). Sąd ten doszedł do wniosku, że nie została dokonana jednoznaczna interpretacja przepisów dyrektywy 2006/112, w szczególności art. 132 ust. 1 lit. f), oraz że orzecznictwo Trybunału nie pozwala na rozwianie wszystkich wątpliwości w tym zakresie.

17 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis krajowy dotyczący zwolnienia z VAT niezależnej grupy osób, nieprzewidujący żadnych przesłanek czy procedur stanowiących o spełnieniu warunku zakłócenia konkurencji jest zgodny z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112] w związku z art. 131 dyrektywy [2006/112], jak też zasadą efektywności, pewności prawa i zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań?

2) Jakie należy zastosować kryteria oceny spełnienia warunku zakłócenia konkurencji przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy [2006/112]?

3) Czy na udzielenie odpowiedzi na drugie z powyższych pytań ma wpływ okoliczność, że usługi świadczone są przez niezależną grupę osób na rzecz członków podlegających jurysdykcji różnych państw członkowskich?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 Na wstępie należy zauważyć, że grupa Aviva planuje utworzenie niezależnej grupy osób, której członkami miałyby zostać spółki z grupy Aviva prowadzące działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń, a jej usługi miałyby być bezpośrednio niezbędne do wykonywania tej działalności.

19 W tym kontekście zadane pytania dotyczą wykładni art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, który przewiduje zwolnienie 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 własnym członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności.

20 Odpowiedź na te pytania wymaga uprzedniego zbadania kwestii, czy ów przepis ma zastosowanie w okolicznościach takich jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, która dotyczy usług świadczonych przez niezależną grupę osób, której członkowie prowadzą działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń.

21 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 (wyrok z dnia 20 października 2016 r., Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W tych okolicznościach należy dostarczyć sądowi odsyłającemu także wskazówek w kwestii tego, czy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie do usług świadczonych przez niezależne grupy osób, których członkowie prowadzą działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń, które to ubezpieczenia są bezpośrednio niezbędne do wykonywania tej działalności.

23 W tym zakresie należy stwierdzić, że brzmienie tego przepisu, które dotyczy zwolnionej z podatku działalności członków niezależnej grupy osób, nie pozwala wykluczyć ewentualności, iż zwolnienie to mogło znaleźć zastosowanie do usług niezależnej grupy osób, której członkowie prowadzą działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń, ponieważ art. 135 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy zwalnia transakcje ubezpieczeniowe z VAT.

24 Zgodnie jednak 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).

25 W odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, należy podkreślić, że przepis ten znajduje się w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, w tytule IX tej dyrektywy. Ów tytuł wskazuje, że zwolnienie przewidziane w omawianym przepisie dotyczy wyłącznie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują czynności w interesie publicznym.

26 Wykładnię tę potwierdza również struktura tytułu IX owej dyrektywy dotycząca „[z]wolnień”. Artykuł 132 ust. 1 lit. f) w ramach dyrektywy 2006/112 nie znajduje się bowiem w rozdziale 1 tego tytułu zatytułowanym „Przepisy ogólne”, lecz w jego rozdziale 2. Ponadto w tytule tym dokonano rozróżnienia między rozdziałem 2 zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, a rozdziałem 3 zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności”, które to rozróżnienie wskazuje, iż zasady przewidziane w rozdziale 2 dla niektórych czynności w interesie publicznym nie mają zastosowania do innych czynności, o których mowa w rozdziale 3.

27 W rzeczonym rozdziale 3, w art. 135 ust. 1 lit. a), przewidziano zwolnienie „transakcji ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych”. 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 ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, a w rezultacie, że usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których członkowie prowadzą działalność z zakresu ubezpieczeń i reasekuracji, nie wchodzą w zakres tego zwolnienia.

28 W odniesieniu do celu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 należy przypomnieć cel całości przepisów art. 132 tej dyrektywy, który polega na zwolnieniu z VAT niektórych czynności w interesie publicznym w celu ułatwienia 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).

29 Usługi świadczone przez niezależną grupę osób wchodzą zatem w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, jeżeli usługi te bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania czynności w interesie publicznym, o których mowa 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).

30 Ponadto należy przypomnieć, że zakres stosowania zwolnień, o których mowa w art. 132 dyrektywy 2006/112, powinien być interpretowany w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT 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).

31 Wynika z tego, że w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie mogą wchodzić usługi, które przyczyniają się bezpośrednio nie do wykonywania czynności w interesie publicznym, o których mowa w tym art. 132, lecz do wykonywania innych czynności zwolnionych, w szczególności w art. 135 owej dyrektywy.

32 W konsekwencji art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy wyłącznie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują czynności w interesie publicznym wymienione w tym przepisie. Zatem usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których członkowie prowadzą działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń, która nie stanowi takiej działalności w interesie publicznym, nie korzystają z owego zwolnienia.

33 W tym zakresie należy zauważyć, że w przeciwieństwie do tego, czego Trybunał dokonuje w ramach niniejszej sprawy, 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] ograniczało się do usług świadczonych przez niezależną grupę osób, której członkowie wykonywali czynności w interesie publicznym.

34 Jednakże z informacji zawartych w aktach sprawy udostępnionych Trybunałowi wynika, że wykładnia zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, jakiej dokonał Trybunał w wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), skłoniła niektóre państwa członkowskie do zwolnienia usług świadczonych przez niezależne grupy osób utworzone przez podmioty takie jak towarzystwa ubezpieczeniowe.

35 W tym względzie należy jednak uściślić, że organy krajowe nie mogą ponownie otworzyć ostatecznie zamkniętych okresów rozliczeniowych na podstawie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, zgodnie z tym, jak został on zinterpretowany w pkt 32 niniejszego wyroku (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 października 2009 r., Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, pkt 37; a także 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).

36 W odniesieniu do okresów rozliczeniowych, które nie zostały 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 powoływać się na art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, tak jak został on zinterpretowany w pkt 32 niniejszego wyroku, aby odmówić tego zwolnienia niezależnym grupom osób utworzonym przez towarzystwa ubezpieczeniowe, a w konsekwencji odmówić zwolnienia z VAT usług świadczonych przez te grupy.

37 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).

38 Zatem wykładnia, jaką sąd krajowy powinien nadać istotnym przepisom prawa krajowego wdrażającym art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, musi gwarantować poszanowanie ogólnych zasad prawa Unii, w szczególności zasady pewności prawa.

39 Mając na uwadze powyższe, nie jest konieczne udzielenie odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego.

40 Mając na względzie powyższe rozważania, na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie dotyczy wyłącznie niezależnych grup osób, których członkowie prowadzą wymienioną w art. 132 owej dyrektywy działalność w interesie publicznym, a zatem usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których członkowie prowadzą działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń niebędącą działalnością w interesie publicznym, nie korzystają z owego zwolnienia.

W przedmiocie kosztów

41 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 powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie dotyczy wyłącznie niezależnych grup osób, których członkowie prowadzą wymienioną w art. 132 owej dyrektywy działalność w interesie publicznym, a zatem usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których członkowie prowadzą działalność gospodarczą z zakresu ubezpieczeń niebędącą działalnością w interesie publicznym, nie korzystają z owego zwolnienia.

von Danwitz Juhász Vajda

Jürimäe Lycourgos

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 21 września 2017 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes czwartej izby
T. von Danwitz