



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 septembrie 2017*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE –
Articolul 132 alineatul (1) litera (f) – Scutiri pentru anumite activități de interes general –
Scutirea prestărilor de servicii furnizate membrilor lor de către grupurile independente de persoane –
Aplicabilitate în domeniul asigurărilor”

În cauza C-605/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 26 august 2015, primită de Curte la 17 noiembrie 2015, în procedura

Minister Finansów

împotriva

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

Curtea (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii E. Juhász și C. Vajda (raportor),
doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefer: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 decembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Minister Finansów, de T. Tratkiewicz, de L. Pyszyński și de B. Rogowska-Rajda, în calitate de agenți;
- pentru Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, de J. Martini, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de B. Majerczyk-Graczykowska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și de M. Noort, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: polona.

- pentru guvernul Regatului Unit, de D. Robertson și de S. Simmons, în calitate de agenți, asistați de O. Thomas, QC;
 - pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 martie 2017,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia), pe de o parte, și Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie (denumită în continuare „Aviva”), pe de altă parte, în legătură cu un aviz individual adresat acesteia din urmă, referitor la interpretarea articolului 43 alineatul 1 punctul 21 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția nr. 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), care transpune articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

- 3 A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”) a fost abrogată și înlocuită începând de la 1 ianuarie 2007 prin Directiva 2006/112. Articolul 13 din A șasea directivă prevedea:

„A. Scutiri pentru anumite activități de interes general

(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(f) 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;

[...]”

Regulamentul (CEE) nr. 2137/85

- 4 Articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2137/85 al Consiliului din 25 iulie 1985 privind Grupul European de Interes Economic (GEIE) (JO 1985, L 199, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 83) prevede:

„Obiectivul grupului este de a facilita sau dezvolta activitatea economică a membrilor săi și de a îmbunătăți ori spori rezultatele acestor activități; scopul său nu este de a obține profit pentru el însuși.

Activitatea grupului trebuie să fie legată de activitatea economică a membrilor săi și nu poate avea decât un caracter auxiliar acestei activități.”

Directiva 2006/112

- 5 Directiva 2006/112 cuprinde un titlu IX, denumit „Scutiri”, al cărui capitol 1 este intitulat „Dispoziții generale”.
- 6 Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din aceasta, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

- (f) 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;

[...]”

- 7 Articolul 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, din titlul IX din aceasta, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

- (a) tranzacțiile de asigurare și reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de brokerii și agenții de asigurări;

[...]”

Dreptul polonez

- 8 Articolul 43 alineatul 1 punctul 21 din 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.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 9 Aviva face parte din grupul Aviva, care își desfășoară activitatea în domeniul serviciilor de asigurare și al asigurărilor de pensie în Europa. Principalele activități ale grupului sunt constituirea de depozite pe termen lung, gestionarea fondurilor și asigurările.
- 10 În cadrul unui proces de integrare, grupul Aviva urmărește să creeze o serie de centre de servicii împărțite între mai multe state membre. Se prevede ca aceste centre să furnizeze serviciile care sunt direct indispensabile exercitării activității de asigurare de către entitățile din acest grup, în special servicii de resurse umane, servicii financiar-contabile, servicii informatice, servicii administrative, servicii pentru clienți și servicii în domeniul dezvoltării de noi produse.
- 11 Aviva intenționează să exercite această activitate prin constituirea unui grup european de interes economic (denumit în continuare „GEIE”), care nu va obține profit în urma activității sale, în conformitate cu articolul 3 din Regulamentul nr. 2137/85. Membrii GEIE vor fi exclusiv societăți din grupul Aviva care exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor, printre care Aviva.
- 12 În acest context, Aviva s-a adresat ministrului finanțelor pentru a afla dacă activitatea GEIE poate beneficia de o scutire de taxa pe valoarea adăugată (TVA), în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 21 din Legea privind TVA-ul. Aviva a considerat că ar trebui să se regăsească în această situație și că, prin urmare, membrii GEIE stabiliți în Polonia, care sunt societăți care exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor, ar trebui să fie scutiți de obligația de a factura și de a declara TVA-ul aferent costurilor care le sunt alocate de GEIE.
- 13 Printr-o decizie din 14 martie 2013, ministrul finanțelor a considerat că poziția Aviva este eronată. Acesta a constatat că nu era îndeplinită condiția pentru scutire prevăzută 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. Potrivit ministrului finanțelor, aplicarea unei scutiri în cazul unui grup independent de persoane (denumit în continuare „GIP”) îl plasează pe acesta într-o poziție privilegiată pe piață în raport cu celelalte entități care efectuează aceleași operațiuni. În consecință, acesta a considerat că, atâta vreme cât entități care nu fac parte dintr-un GIP și care exercită o activitate similară și impozitată operează pe piața vizată, trebuie să se refuze scutirea menționată, pentru motivul că poate aduce atingere regulilor de concurență.
- 14 Aviva a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia), solicitând în special anularea acestei decizii a ministrului de finanțe. A arătat că decizia menționată, potrivit căreia serviciile achiziționate de Aviva de la GEIE nu pot beneficia de scutirea de TVA în cauză, constituie o încălcare a articolului 43 alineatul 1 punctul 21 din Legea privind TVA-ul.
- 15 Printr-o hotărâre din 30 decembrie 2013, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia) a anulat decizia ministrului finanțelor din 14 martie 2013. Acesta a statuat că GEIE preconizat îndeplinea toate condițiile pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 43 alineatul 1 punctul 21 din Legea privind TVA-ul. Această instanță a considerat că nu pot fi evidențiate denaturări ale concurenței decât dacă ar exista pe piața serviciilor auxiliare alte entități în afară de GIP vizat care ar fi pregătite să ofere servicii analoge celor furnizate de acesta și dacă, pe de altă parte, cumpărătorii actuali ai serviciilor, care sunt membri ai acestui GIP, ar fi interesați de cumpărarea acestor servicii de la o entitate exterioară grupului respectiv. În opinia acestei instanțe, ar fi dificil să se găsească o entitate economică pe piață care să furnizeze, în calitate de centru de servicii partajate, servicii entităților stabilite în douăsprezece state membre fără să realizeze profit și operând exclusiv în interiorul structurii grupului în discuție în litigiul principal.

- 16 Ministrul finanțelor a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia). Această instanță a considerat că interpretarea exactă care trebuia dată dispozițiilor Directivei 2006/112, în special articolului 132 alineatul (1) litera (f), nu este clar stabilită și că jurisprudența Curții nu permite înlăturarea tuturor îndoielilor în această privință.
- 17 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) O reglementare națională care se referă la scutirea de TVA a unui [GIP] 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 [2006/112] coroborat cu articolul 131 din Directiva [2006/112], 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 absența denaturărilor concurenței prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112]?
- 3) În ceea ce privește răspunsul la a doua întrebare, prezintă relevanță aspectul că [GIP] are membri care se supun ordinilor de drept din state membre diferite?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 18 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că grupul Aviva urmărește crearea unui GIP ai cărui membri ar fi societăți din grupul Aviva care exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor și ale cărui servicii ar fi direct necesare pentru exercitarea acestei activități.
- 19 În acest context, întrebările adresate privesc interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, care prevede o scutire a prestărilor de servicii efectuate de grupuri independente de persoane care exercită o activitate scutită sau pentru care acestea nu au calitatea de persoană impozabilă, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor direct necesare pentru exercitarea acestei activități.
- 20 Răspunsul la aceste întrebări impune o examinare în prealabil a aspectului dacă această dispoziție se aplică în împrejurări precum cele din cauza principală, care privește servicii prestate de un GIP ai cărui membri exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor.
- 21 Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite la articolul 267 TFUE, revine Curții sarcina să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă instanța de trimitere s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebării sale (Hotărârea din 20 octombrie 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 22 În aceste condiții, trebuie să se furnizeze instanței de trimitere și indicații cu privire la aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 are vocația de a se aplica în cazul serviciilor prestate de GIP-uri ai căror membri exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor și care sunt direct necesare exercitării acestei activități.
- 23 În această privință, trebuie arătat că modul de redactare a acestei dispoziții, care vizează o activitate scutită a membrilor unui GIP, nu permite să se excludă că această scutire poate fi aplicabilă în cazul serviciilor unui GIP ai cărui membri exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor, întrucât articolul 135 alineatul (1) litera (a) din această directivă scutește operațiunile de asigurare.

- 24 Totuși, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 26 aprilie 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, punctul 22, și Hotărârea din 4 aprilie 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 25 În ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, trebuie subliniat că această dispoziție figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din această directivă. Acest titlu arată că scutirea prevăzută de dispoziția menționată nu vizează decât GIP-urile ai căror membri exercită activități de interes general.
- 26 Această interpretare este confirmată și de structura titlului IX din directiva menționată, care vizează „Scutiri[le]”. Astfel, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu figurează în capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale”, din acest titlu, ci în capitolul 2 din acesta. În plus, în titlul menționat se efectuează o distincție între capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, și capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, distincție care arată că regulile prevăzute în acest capitol 2 pentru anumite activități de interes general nu se aplică în cazul celorlalte activități vizate în capitolul 3.
- 27 Or, în capitolul 3 menționat figurează, la articolul 135 alineatul (1) litera (a), o scutire a „tranzacțiilor[or] de asigurare și reasigurare”. Rezultă astfel din economia generală a Directivei 2006/112 că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu se aplică în cazul operațiunilor de asigurare și de reasigurare și că, în consecință, serviciile furnizate de GIP-uri ai căror membri își desfășoară activitatea în domeniul asigurărilor și reasigurărilor nu intră în sfera de aplicare a acestei scutiri.
- 28 În ceea ce privește obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (f) în cadrul Directivei 2006/112, trebuie amintit scopul ansamblului dispozițiilor articolului 132 din această directivă, care constă în scutirea de TVA a anumitor activități de interes general în vederea facilitării accesului la anumite prestații, precum și a livrării anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (Hotărârea din 5 octombrie 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 29 Astfel, prestările de servicii efectuate de un GIP intră în sfera scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 atunci când aceste prestări de servicii contribuie direct la exercitarea activităților de interes general vizate la articolul 132 din această directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 5 octombrie 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punctele 31-33).
- 30 În plus, trebuie amintit că domeniul de aplicare al scutirilor vizate la articolul 132 din Directiva 2006/112 este de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 31 De aici rezultă că nu pot intra în sfera scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 prestările de servicii care nu contribuie direct la exercitarea activităților de interes general vizate la acest articol 132, ci la exercitarea altor activități scutite, în special la articolul 135 din această directivă.
- 32 În consecință, trebuie să se interpreteze articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție nu privește decât GIP-urile ai căror membri exercită activități de interes general menționate la acest articol. Prin urmare, serviciile prestate de GIP-uri ai căror membri exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor, care nu constituie o astfel de activitate de interes general, nu beneficiază de această scutire.

- 33 În această privință, trebuie arătat că, spre deosebire de prezenta cauză, Curtea, în Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nu a soluționat aspectul dacă scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă [care corespunde articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112] era limitată la serviciile prestate de un GIP ai cărui membri exercitau activități de interes general.
- 34 Totuși, reiese din elementele dosarului aflat la dispoziția Curții că interpretarea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă realizată de Curte în Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a determinat anumite state membre să scutească prestările de servicii efectuate de GIP-uri constituite de entități precum companiile de asigurări.
- 35 În această privință, trebuie să se precizeze însă că autoritățile naționale nu pot redeschide, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 astfel cum este interpretat la punctul 32 din prezenta hotărâre, perioade fiscale închise definitiv (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 octombrie 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punctul 37, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Gutiérrez Naranjo și alții, C-154/15, C-307/15 și C-308/15, EU:C:2016:980, punctul 68).
- 36 În ceea ce privește perioadele fiscale care nu sunt închise definitiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare împotriva sa (a se vedea în special Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 30 și jurisprudența citată). Așadar, autoritățile naționale nu pot invoca articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 astfel cum a fost interpretat la punctul 32 din prezenta hotărâre pentru a refuza această scutire GIP-urilor constituite de companii de asigurări și, prin urmare, pentru a refuza să scutească de TVA prestările de servicii efectuate de aceste GIP-uri.
- 37 În plus, obligația instanței naționale de a se referi la conținutul unei directive atunci când interpretează și aplică normele relevante de drept intern este limitată de principiile generale de drept, în special de principiile securității juridice și neretroactivității, și nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dispozițiilor de drept național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punctul 100).
- 38 Prin urmare, interpretarea pe care instanța națională trebuie să o dea normelor relevante din dreptul național care pun în aplicare articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii, în special principiul securității juridice.
- 39 Ținând seama de cele ce precedă, nu este necesar să se răspundă la prima-a treia întrebare.
- 40 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la cererea de decizie preliminară că articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție nu vizează decât GIP-urile ai căror membri exercită o activitate de interes general vizată la articolul 132 din această directivă și că, prin urmare, serviciile prestate de GIP-uri ai căror membri exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor, care nu constituie o astfel de activitate de interes general, nu beneficiază de această scutire.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

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 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție nu vizează decât grupurile independente de persoane ai căror membri exercită o activitate de interes general vizată la articolul 132 din această directivă și că, prin urmare, serviciile prestate de grupurile independente de persoane ai căror membri exercită o activitate economică în domeniul asigurărilor, care nu constituie o astfel de activitate de interes general, nu beneficiază de această scutare.

Semnături