



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 1 mars 2017¹

Mål C-605/15

Minister Finansów
mot
Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA w Warszawie

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Undantag från beskattning för en fristående grupp enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet – Tillämpning på försäkringstjänster – Tillämpning på gränsöverskridande grupper – Bedömning av avsaknad av snedvridning av konkurrensen – Skyldighet för medlemsstaterna att införa ytterligare konkretisering av en direktivbestämmelse med direkt effekt”

I. Inledning

1. Domstolen ska inom ramen för förevarande begäran om förhandsavgörande ännu en gång befatta sig med artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt² (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Nämnda bestämmelse är ett av de ännu inte klarlagda undantagen från skatteplikt. Domstolen har under de gångna årtiondena hittills endast tagit upp bestämmelsen och dess rekvisit tre gånger.³ För närvarande finns emellertid hela fyra mål anhängiggjorda⁴ vid domstolen som berör olika aspekter av nämnda undantag från skatteplikt.

2. I det liknande fallet DNB Banka⁵ är den primära frågan som ska avgöras vad som över huvud taget utgör en grupp i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Det aktuella förfarandet är däremot av betydelse för det materiella (utvidgning till att även gälla försäkringar) och territoriella (gränsöverskridande grupper) tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet samt fastställandet av att en snedvridning av konkurrensen inte föreligger. Dessutom ska frågan huruvida medlemsstaten i förevarande fall är förpliktad att införliva mer än undantagets lydelse i sin nationella lagstiftning besvaras.

1 Originalspråk: tyska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 Dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), och dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Förutom förevarande förfarande är det fråga om målen C-274/15 (kommissionen/Luxemburg), C-326/15 (DNB Banka) och C-616/15 (kommissionen/Tyskland).

5 Domstolens målnummer: C-326/15.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. I unionen tas mervärdesskatt ut enligt mervärdesskattedirektivet. Artikel 11.1 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande möjlighet för medlemsstaterna:

”Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad ’mervärdesskattkommittén’) får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.”

4. Enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

5. Artikel 131 i mervärdesskattedirektivet innehåller följande generella bestämmelse som också gäller för ovannämnda undantag:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

B. Nationell rätt

6. Artikel 43.1 punkt 21 i lagen av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt (kodifierad version i Republiken Polens officiella tidning, 2011, nr 177, pos. 1054 med ändringar) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskriver följande:

”Följande händelser är undantagna från skatteplikt: Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

III. Det nationella målet

7. Aviva-koncernen (nedan kallad koncernen) tillhandahåller försäkringstjänster i Europa och försäkrar bland annat pensioner. Ett väsentligt verksamhetsområde för koncernen är långfristiga sparprogram, fondförvaltning och försäkringar. Koncernen överväger som en del av integrationsprocessen att inrätta ett antal centrum för gemensamma tjänster i utvalda medlemsstater i Europeiska unionen samt att

utöva denna verksamhet i form av en europeisk ekonomisk intressegruppering⁶ (nedan kallad intressegrupperingen). Endast bolag i gruppen, som utövar kommersiell verksamhet i försäkringsbranschen, däribland bland annat Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA i Warszawa (Aviva Livförsäkringsbolag) (nedan kallat Aviva) får vara medlemmar i intressegrupperingen.

8. Centrumen för gemensamma tjänster ska tillhandahålla de tjänster som är direkt nödvändiga för den försäkringsverksamhet som utövas av medlemmarna i gruppen (medlemmar i intressegrupperingen). Detta kan särskilt vara personaltjänster, finans- och bokföringstjänster, it-tjänster, förvaltningstjänster, kundservicetjänster och tjänster avseende produktutveckling.

9. Medlemmarna i intressegrupperingen ska vara befriade från skatt när det gäller den verksamhet som utövas av dem. Möjligheten föreligger dock att vissa av dem (däribland Aviva) utövar skattepliktig verksamhet som ytterligare verksamhet eller sidoverksamhet (till exempel uthyrning av lokaler, vidarefakturerings och tillhandahållande av andra hjälptjänster). Tjänsterna inom ramen för intressegrupperingen ska uteslutande tillhandahållas medlemmar i gruppen som är etablerade i Europeiska unionen. De nämnda hjälptjänsterna, som intressegrupperingen ska tillhandahålla, tillhandahålls nu av enskilda bolag i koncernen, vilka är etablerade i tolv stater.

10. Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning innebär den omständigheten att bolag i koncernen, däribland bolag etablerade i Polen, använder intressegrupperingens tjänster i princip inte någon ändring av omfattningen av inköpen från externa tillhandahållare som är verksamma inom ramen för koncernen. Intressegrupperingen kommer inte att erhålla någon vinst från sin verksamhet, eftersom detta skulle strida mot artikel 3 i förordningen om intressegrupperingar, enligt vilken intressegrupperingar inte ska ha som mål att erhålla vinst för sig själva.

11. Mot bakgrund av de angivna omständigheterna lämnade Aviva till finansministern (nedan kallad skattemyndigheten) en begäran om en skriftlig tolkning avseende frågan huruvida intressegrupperingens (som är etablerad någonstans i unionen, men inte i Polen) ovannämnda verksamhet kommer att vara befriad från mervärdesskatt enligt artikel 43.1 punkt 21 i mervärdesskattelagen. Aviva ville härvidlag särskilt veta huruvida medlemmar i intressegrupperingen som är etablerade i Polen, vilka som bolag bedriver en affärsmässig verksamhet i försäkringsbranschen, således inte är skyldiga att – enligt mekanismen för omvänd skattskyldighet för kostnader, som hänvisas till dem genom intressegrupperingen – beräkna och deklarerar den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala. Enligt bolaget ska denna fråga besvaras jakande.

12. Skattemyndigheten bedömde i tolkningsbesked av den 14 mars 2013 att bolaget saknade fog för sin uppfattning. Skattemyndigheten slog fast att det sista av de villkor för skattebefrielse som anges i artikel 43.1 punkt 21 i mervärdesskattelagen, nämligen att konkurrensvillkoren inte påverkas, inte var uppfyllt.

13. Skattemyndigheten har åberopat rättspraxis från domstolen, särskilt domen Taksatorringen⁷. Skattemyndigheten slog fast att det i förevarande fall fanns en verklig fara för att en snedvridning av konkurrensen skulle uppstå. Om intressegrupperingen tillämpade en skattebefrielse skulle det ge den en gynnad ställning på marknaden.

⁶ I den mening som avses i rådets förordning (EEG) nr 2137/85 av den 25 juli 1985 om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EGT L 199, 1985, s. 1).

⁷ Dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

14. I överklagandet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional förvaltningsdomstol i Warszawa) (nedan kallad domstolen i första instans) yrkade bolaget att skattemyndighetens tolkningsbesked skulle upphävas. Enligt domen av den 30 december 2013 från domstolen i första instans uppfyller intressegrupperingen alla villkor för tillämpningen av den befrielse från mervärdesskatt som anges i artikel 43.1 punkt 21 i mervärdesskattelagen. Skattemyndigheten överklagade den nämnda domen från domstolen i första instans.

IV. Förfarandet vid EU-domstolen

15. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) i Warszawa, vid vilken målet är anhängigt, har den 17 november 2015 i enlighet med artikel 267 FEUF hänskjutit följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

- 1) Är en nationell bestämmelse om befrielse från mervärdesskatt för en fristående grupp av personer, när denna bestämmelse inte föreskriver några villkor eller förfaranden avseende uppfyllandet av förutsättningen rörande snedvridning av konkurrensen, förenlig med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om effektivitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar?
- 2) Enligt vilka kriterier ska det prövas huruvida det villkor avseende snedvridning av konkurrensen som föreskrivs i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är uppfyllt?
- 3) Har det betydelse för svaret på den andra frågan att den fristående gruppen av personer tillhandahåller tjänster till medlemmar som omfattas av rättsordningar i olika medlemsstater?

16. Aviva, Republiken Polen, Förbundsrepubliken Tyskland, Nederländerna, Förenade kungariket och Europeiska kommissionen har ingivit skriftliga yttranden med avseende på tolkningsfrågorna och även, med undantag för Förenade kungariket och Nederländerna, deltagit vid den muntliga förhandlingen den 7 december 2016.

V. Rättslig bedömning

A. Den andra och den tredje frågan

17. Den andra och tredje frågan avser rekvisiten i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet och prövas därför först och i ett sammanhang. I detta avseende vill den hänskjutande domstolen veta hur rekvisitet om avsaknad av ”snedvridning av konkurrensen” och hur rekvisitet ”grupp” ska tolkas om den tillhandahåller gränsöverskridande tjänster till sina medlemmar.

18. Detta kräver först ett svar på frågan huruvida en grupp av försäkringsbolag som Aviva omfattas av det materiella tillämpningsområdet för bestämmelsen om undantag från mervärdesskatt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (om detta under punkt 1). Dessutom måste det klargöras huruvida artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är en föreskrift om skattebefrielse som verkar gränsöverskridande (om detta under punkt 2) och hur det (negativa) rekvisitet om avsaknad av ”snedvridning av konkurrensen” ska tolkas (om detta under punkt 3).

1. Materiellt tillämpningsområde

a) Lydelse, mening och syfte

19. Lydelsen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ger inget entydigt svar på huruvida alla eller endast vissa grupper omfattas av det materiella tillämpningsområdet för bestämmelsen om undantag från skatteplikt. Det går eventuellt att härleda ett svar på denna fråga utifrån meningen och syftet med det aktuella undantaget.

20. Syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är såvitt jag kan se – i överensstämmelse med uppfattningen som företräds av generaladvokaten Mischo⁸ och i domstolens rättspraxis⁹ – följande: Syftet är att undvika att personer som måste köpa in tjänster till exempel på grund av att företaget inte är tillräckligt stort lider en konkurrensnackdel jämfört med personer som kan låta tillhandahålla tjänster genom egna anställda eller inom ramen för en mervärdesskattegrupp.

21. Konkurrensnackdelen som undantaget avser att undanröja uppstår på följande sätt: Den som erbjuder vissa tjänster skattefritt måste bära mervärdesskatten för insatsförbrukningen. Utan skattebefrielsen som beviljas genom artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet skulle den person som erbjuder vissa tjänster vara tvungen att betala denna skatt även då personen sett sig föranlåten att samarbeta med andra verksamhetsutövare genom att skapa en gemensam organisation som övertar den verksamhet som är nödvändig för att tillhandahålla (de skattefria) tjänsterna. Genom att skattebefrielsen utvidgas till den insatsförbrukning som den gemensamma organisationen tillhandahåller uppgår ursprungstjänstens skattefria belopp till samma mervärde som hos en konkurrent som låter sina egna anställda tillhandahålla insattjänsten. Därigenom får slutkonsumenten del av skattebefrielsen även när företag som bedriver skattefri verksamhet genom en grupp tillhandahåller vissa insattjänster som flyter in direkt i den skattebefriade tjänsten som tillhandahålls till slutkonsumenten. Till skillnad från uppfattningen som kommissionen företrädde vid den muntliga förhandlingen strider inte artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet mot neutralitetsprincipen, utan kompenserar tvärtom konkurrensnackdelar för beskattningsbara personer som delar sina resurser.

22. Undantag från skatteplikt ska enligt domstolens fasta rättspraxis tolkas snävt, varvid tolkningen dock ska vara sådan att bestämmelsen inte förlorar sin effekt och vara orienterad efter dess mening och syfte.¹⁰ Om syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är att utvidga andra undantag från skatteplikt ska sikte tas på syftet med verksamheten som bedrivs av medlemmarna i gruppen som undantaget ska utvidgas till att omfatta, när frågan vilka grupper som ska omfattas besvaras.

23. Försäkringstjänster är undantagna från mervärdesskatt, eftersom omsättningen redan belastas av en försäkringsskatt som även ska bäras av konsumenten.¹¹ Därigenom undanröjs en direkt konkurrens mellan två skatteslag vid *tillhandahållande av ursprungstjänsten*. För att undanröja en konkurrenssituation på ursprungssidan är det inte nödvändigt att bevilja en skattebefrielse för insattjänster av det slag som intressegrupperingen tillhandahåller Aviva.

8 Förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

9 Dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

10 Dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23), dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 30), dom av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16), dom av den 20 juni 2002, kommissionen/Tyskland (C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47), och dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 25).

11 Dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 23), och dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 67).

24. Detsamma gäller skattebefrielse för banktjänster. Syftet med detta är enligt domstolens uppfattning framför allt att undvika svårigheter som uppstår vid fastställande av beräkningsunderlaget och storleken på den avdragsgilla mervärdesskatten.¹² Inte heller detta syfte är emellertid avgörande för undantaget från beskattning av insatstjänster, eftersom tjänster som intressegrupperingen tillhandahåller till Aviva för deras skattefria verksamhet hursomhelst inte kan bli föremål för mervärdesskatteavdrag. Därmed uppstår inte avgränsningsproblemet här.

b) Systematisk tolkning

25. I systematiskt hänseende kan det konstateras att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte är en allmän bestämmelse som gäller för alla undantag från skatteplikt som artikel 131 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet står inte i kapitel 1 i avdelning IX (undantag från skatteplikt) under rubriken "Allmänna bestämmelser".

26. Lagstiftaren har tvärtom placerat artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i kapitel 2 med rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset". Undantagen från skatteplikt som omfattas av artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet är avsedda att avlasta konsumenterna av dessa varor och tjänster av allmänintresse från mervärdesskatt – oberoende av om det är fråga om tjänster som typiskt gynnar behövande personer (till exempel punkt g, hjälparbete), eller att kostnaderna för nödvändig sjukvård inte ska bli högre (till exempel punkterna b och c), eller att göra samhällsnödvändig utbildning billigare (till exempel punkterna i och j).

27. Med avseende på dessa undantag av hänsyn till allmänintresset är det förståeligt att under vissa omständigheter även undanta sådana insatstjänster som tillhandahålls inom ramen för ett samarbete som syftar till arbetsdelning genom en grupp av sådana företag och som flyter in direkt i dessa skattebefriade transaktioner. Detta gäller desto mer eftersom instrumentet som utgörs av mervärdesskattegruppen (artikel 11 i mervärdesskattedirektivet) sällan används i allmännyttiga branscher.

28. I motsats till kommissionens uppfattning talar inte heller den rättsliga bakgrunden till artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet mot detta. Kommissionens invändningar i detta avseende berör endast ett undantag från skatteplikt för grupper av läkare som kommissionen föreslog men som sedermera bortföll under lagstiftningsförfarandet. Lagstiftaren har nämligen inlemmat detta förslag i den nuvarande lydelsen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Utvidgningen ändrade emellertid ingenting i den systematiska ställningen som artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet har. Denna position ändrades inte heller genom 2006 års omarbetning av sjätte direktivet till det nuvarande mervärdesskattedirektivet.

29. Det är uppenbart att lagstiftaren inte ville att undantaget endast skulle omfatta grupper av läkare, utan även grupper av utbildningsinstitutioner och så vidare. Det framgår emellertid inte av bestämmelsens rättsliga bakgrund att även grupper av banker eller försäkringsbolag skulle omfattas. Domstolen har också tillmätt den systematiska ställning som bestämmelserna om undantag från skatteplikt har en betydelse som är relevant för tolkningen av dessa.¹³

¹² Dom av den 19 april 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24), dom av den 10 mars 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, punkt 21), och dom av den 12 juni 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 30).

¹³ Dom av den 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punkterna 32 och följande punkter).

30. Som Förbundsrepubliken Tyskland påpekat verkar det som om den förhärskande uppfattningen även inom kommissionen fram till för några år sedan var att lagstiftaren skulle ha behövt införa en motsvarande utvidgning av undantaget från skatteplikt för bank- och försäkringssektorn,¹⁴ vilken – som kommissionen medgav vid den muntliga förhandlingen – inte antogs av rådet. Detta beslut av lagstiftaren kan mot bakgrund av den systematiska ställningen hos artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte undergrävas ens av en extensiv tolkning av nämnda undantagsbestämmelse.¹⁵ Tvärtom är det nödvändigt att låta unionslagstiftaren avgöra huruvida den vill införa en sådan utvidgning av undantaget från skatteplikt enligt artikel 135 i mervärdesskattedirektivet.

31. Den ovan anförda tolkningen står inte i strid med domen Taksatorringen¹⁶, trots att den meddelades med avseende på en grupp av försäkringsbolag. Domstolen ombads i nämnda dom endast att ge en tolkning av rekvisitet ”snedvridning av konkurrensen” och har såvitt framgår endast besvarat denna fråga.¹⁷

c) Inget åsidosättande av neutralitetsprincipen

32. Att neka grupper av försäkringsbolag undantag från skatteplikt står inte i strid med neutralitetsprincipen. För det första innebär neutralitetsprincipen att den beskattningsbara personen (företaget) som medhjälpare till staten i egenskap av ett slags skatteinsamlare inte ska åläggas den slutliga belastningen av mervärdesskatt utanför privat slutkonsumtion, under förutsättning att verksamheten (i princip) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.¹⁸ Det är inte relevant här. För det andra utgör neutralitetsprincipen hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.¹⁹

33. Att grupper som omfattas respektive inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 132 i mervärdesskattedirektivet behandlas olika är grundat på huruvida deras verksamhet är allmännyttig. Det finns inget att anmärka på detta kriterium för differentiering med avseende på neutralitetsprincipen.

34. För en restriktiv tolkning av ett undantag från skatteplikt utan avdragsrätt för mervärdesskatt talar även att det vid närmare betraktelse kan snedvrida konkurrensen. Ett sådant undantag skapar nämligen under vissa omständigheter ett incitament att minimera den egna mervärdesskattebelastningen genom ”insourcing”, det vill säga införlivande av verksamheter i det egna företaget, eftersom omfattningen av skattebefrielsen hos slutkonsumenten är beroende av mervärdesskattebelastningen på insatsvaror hos

14 Se förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i fråga om behandling av försäkringstjänster och finansiella tjänster (KOM(2007) 747 slutlig, s. 2), och meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (KOM(2009) 325 slutlig, s. 4).

15 Detta gäller desto mer då en extensiv tolkning av bestämmelser om undantag från skatteplikt uttryckligen avvisas i domstolens rättspraxis. Se om detta ovan punkt 22.

16 Se dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 Dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkterna 47 och följande punkter). Detsamma gäller för en dom från 1989 (dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), i vilken en stiftelse ville göra gällande undantaget från skatteplikt i egenskap av en grupp och domstolen avfärdade det på andra grunder. Huruvida en stiftelse i egenskap av en separat förmögenhet verkligen kan anses som en grupp ”av personer” är också tämligen tveksamt.

18 Se dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 48), dom av den 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punkt 22), och dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 38).

19 Dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30), och dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

det företag som tillhandahåller tjänster till slutkonsumenten. Detta talar på ett visst sätt mot principen att näringsidkarna måste kunna välja den form för sin organisation, som ur rent ekonomisk synvinkel passar dem bäst, utan att därmed löpa risken att deras transaktioner utesluts från undantag från skatteplikt.²⁰

35. I slutändan följer det av den systematiska ställningen hos och syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet att bestämmelsen ska tolkas snävt och inte är tillämplig på en sådan grupp av försäkringsbolag som det är fråga om här.

2. Gränsöverskridande verkan av undantag från skatteplikt för en grupp

a) Allmänna anmärkningar

36. För det fall att domstolen är av en annan uppfattning måste det fastställas huruvida undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även omfattar tjänster som en gränsöverskridande grupp tillhandahåller sina medlemmar som är etablerade i andra medlemsstater (eller tredjeländer). Denna fråga uppkommer även om den aktuella gruppen själv är etablerad i ett tredjeländ.

37. Vid en första anblick innehåller lydelsen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte någon begränsning med innebörden att medlemmarna i gruppen eller gruppen själv måste vara etablerad i en och samma medlemsstat.

38. Däremot har lagstiftaren i andra bestämmelser i mervärdesskattedirektivet uttryckligen angett att deras tillämpningsområde endast omfattar en medlemsstats territorium. Sålunda kan enligt artikel 11.1 i mervärdesskattedirektivet en medlemsstat endast behandla "personer som är etablerade i medlemsstaten" som en enda beskattningsbar person. Även artikel 283.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskriver en sådan territoriell begränsning, enligt vilken den särskilda regleringen av små företag inte gäller för en beskattningsbar person "som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt skall betalas".

39. Motsatsvis skulle man av detta kunna sluta sig till att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet måste ha ett gränsöverskridande tillämpningsområde. Å andra sidan finns även bestämmelser som uttryckligen hänvisar till den beskattningsbara personens gränsöverskridande verksamhet (se artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet – "flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning"). I detta avseende är den anförda argumentationen som tar sikte på ordalydelsen inte helt övertygande.

40. Ovannämnda argumentation talar vid närmare anblick dock emot bestämmelsens rättsliga historik (om detta under b), systematiken hos undantagen från skatteplikt (om detta under c), bedömningen av artikel 11.1 i mervärdesskattedirektivet (om detta under d) och konkurrensrekvisitet i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (om detta under e). Slutligen påbjuder inte heller de grundläggande friheterna någon utvidgning av undantaget från beskattning enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet till en gränsöverskridande grupp (om detta under f). Dessutom skulle det göra det möjligt att utnyttja olika skattesatser eller skattesystem (om detta under g).

²⁰ Dom av den 4 maj 2006, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 68), dom av den 21 juni 2007, *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 35), och dom av den 3 april 2008, *J.C.M. Beheer* (C-124/07, EU:C:2008:196, punkt 28).

b) Skattebefrielsens historiska systematik

41. Vid en första anblick framgår inte någon begränsning av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet som skulle innebära att endast icke-gränsöverskridande grupper omfattas. En läsning av den tidigare bestämmelsen – sjätte direktivet²¹ – ger emellertid en förklaring till varför en sådan begränsning inte återfinns i lydelsen i artikel 132.1 f, till skillnad från i artikel 11, i mervärdesskattedirektivet.

42. I den bestämmelse som föregick mervärdesskattedirektivet var undantaget från skatteplikt i enlighet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet reglerat i artikel 13 i sjätte direktivet. Denna omfattade enligt rubriken endast "Undantag inom landets territorium". Enligt skäl 3 till mervärdesskattedirektivet innebär införandet av nämnda direktiv endast att dess struktur och lydelse omarbetas utan att det emellertid kommer att leda till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen. De materiella ändringar som trots allt införts anges på ett uttömmande sätt i de bestämmelser som rör direktivets införlivande och ikraftträdande. Vad gäller artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet återfinns i detta avseende ingenting.

43. Därför kan det med beaktande av sjätte direktivet antas att ett undantag inom landets territorium endast omfattar tjänster som tillhandahållits av grupper som är etablerade inom landets territorium med avseende på deras medlemmar som likaså är etablerade inom landet.

c) Systematiken hos skattebefrielserna enligt mervärdesskattedirektivet

44. För denna restriktiva tolkning talar även systematiken hos skattebefrielserna i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet. I det avseendet innehåller kapitlen 4–8 och 10 de särskilda undantagen från skatteplikt för gränsöverskridande transaktioner. Gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster (närmare bestämt transporter) regleras uttryckligen i kapitel 7.

45. Även denna placering i systematiken talar mot att utvidgningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt genom artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet finner tillämpning på en gränsöverskridande grupp. Detta gäller särskilt när det inte bara är undantagen från skatteplikt enligt artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet som ska utvidgas genom artikel 132.1 f i nämnda direktiv (se ovan punkterna 19 och följande punkter).

d) Motsägelsefull tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet

46. Dessutom skulle en vid tolkning av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet leda till en motsägelsefull tolkning av bestämmelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Nämnda bestämmelse tillåter medlemsstaterna att behandla "personer som är etablerade i medlemsstaten" och som genom en grupp enligt vissa förutsättningar är "nära förbundna med varandra" som en enda beskattningsbar person.

47. Om två företag går samman i en grupp på så sätt att det ena företaget har en större del i gruppen, skulle artikel 11 i mervärdesskattedirektivet inte ha gränsöverskridande effekt när gruppen tillhandahåller tjänster till sistnämnda företag. Däremot skulle undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet få gränsöverskridande verkan. Bestämmelsen som ställer lägre krav på gruppens art skulle medföra ett gränsöverskridande undantag från skatteplikt, medan bestämmelsen som ställer högre krav inte får det.

21 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1).

48. Denna motsägelsefulla tolkning kan endast lösas genom att effekterna av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet begränsas till en medlemsstat, vilket förutsätter att gruppen och medlemmen som tar emot en tjänst är etablerade i samma medlemsstat.

49. Båda fallen motiveras av samma övervägande. Genom att begränsa bestämmelsernas verkan till det egna territoriet uppnås resultatet att en medlemsstat inte inkräktar på en annan medlemsstats beskattningsrätt genom att godkänna flera enheter som en enda beskattningsbar person eller godkänna en motsvarande grupp, vars förutsättningar den andra medlemsstaten endast med svårighet kan kontrollera. Dessutom säkerställs härigenom att de olika skattemyndigheterna inte utfärdar motstridiga beslut.

e) Bedömning av avsaknaden av konkurrensnedvridning

50. Även det faktum att undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet enligt dess lydelse inte får vålla en snedvridning av konkurrensen talar för att undantaget är begränsat till en medlemsstats territorium.

51. I detta avseende var domstolen tvungen att med avseende på artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet i domen Isle of Wight Council besvara den uttryckligt ställda frågan huruvida begreppet "snedvridning av konkurrensen" ska bedömas utifrån en särskild lokal marknad eller en medlemsstats hela territorium. Domstolen besvarade frågan på så sätt att bedömningen av konkurrensnedvridningen inte ska avse någon särskild lokal marknad.²²

52. Domstolen motiverar²³ detta med att övervakningen förutsätter att det, på basis av ekonomiska analyser som ofta är komplicerade, företas en systematisk prövning av konkurrensvillkoren på en mängd lokala marknader, som kan visa sig särskilt svåra att fastställa, eftersom avgränsningen av dem inte nödvändigtvis sammanfaller med de lokala myndigheternas territoriella behörighet. En sådan situation kan äventyra principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet.

53. Skattemyndigheterna har emellertid i ännu mindre utsträckning möjlighet att göra en gränsöverskridande bedömning av förekomsten av snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna (eller globalt) än att bedöma flera lokala marknader i det egna landet. I det avseendet kan domstolens bedömning av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet tillämpas analogt på artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

54. Om skattemyndigheterna endast ska bedöma konkurrensnedvridning – oavsett om det är enligt artikel 13 eller artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet – med avseende på den egna medlemsstaten, gäller i princip också för en grupp att det endast är dess medlemmar som är etablerade i samma medlemsstat och erhåller skattefria tjänster, som kan prövas med avseende på huruvida det skattefria tillhandahållandet av tjänster leder till en snedvridning av konkurrensen.

55. Samma problem uppkommer även vid prövningen av alla andra rekvisit, vilket Förbundsrepubliken Tyskland också påpekade vid den muntliga förhandlingen. Både medlemsstaten där gruppmedlemmen är etablerad och medlemsstaten där gruppen är etablerad måste medverka i att utfärda ett beslut om exempelvis huruvida tjänster tillhandahålls på ett sätt som direkt flyter in i medlemmarnas skattefria verksamhet. Det finns en betydande risk för motstridiga beslut.

²² Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 53).

²³ Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 49 och följande punkter).

56. Eftersom det nuvarande systemet för ömsesidigt administrativt samarbete knappt var etablerat när bestämmelsen om undantag från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet infördes, kan det inte heller antas att lagstiftaren på grund av de nuvarande möjligheterna till administrativt samarbete inom unionen skulle ha avsett en sådan internationellt agerande grupp. EU:s system för ömsesidigt administrativt samarbete löser i vart fall inte problemet vid konstellationer som innefattar tredjeländer (se om detta nedan punkterna 62 och följande punkter).

f) Beaktande av de grundläggande friheterna vid tolkningen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet

57. Den snäva tolkningen strider inte heller mot de grundläggande friheterna. Eftersom en unionsrättsakt som mervärdesskattedirektivet så långt det är möjligt ska tolkas i överensstämmelse med unionens primärrätt,²⁴ ska också de grundläggande friheterna beaktas vid tolkningen. En begränsning av de grundläggande friheterna kan endast motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Dessutom måste den vara lämplig för att uppnå det mål som eftersträvas och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.²⁵

58. Den begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster som eventuellt föreligger här är motiverad av samma skäl som den territoriella begränsningen av en mervärdesskattegrupps effekter i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, nämligen bevarandet av uppdelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt.²⁶ Dessutom motiverar kravet på att säkerställa skattemyndigheternas verk samma kontroll²⁷ också en eventuell begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster.

59. Så länge det inom tillämpningsområdet för artikel 11 i mervärdesskattedirektivet är möjligt att platsen för tillhandahållande av en tjänst kan ligga i en annan medlemsstat, som inte måste ha en mervärdesskattegrupp, kan inte heller effekten av en mervärdesskattegrupp utvidgas att gälla utöver medlemsstaternas territorier, för att intäkterna av mervärdesskatt inte ska påverkas negativt i den andra medlemsstaten.

60. Detsamma gäller tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Så länge skattemyndigheterna i den aktuella medlemsstaten endast kan pröva konkurrenssnedvridning och de övriga rekvisiten i den egna medlemsstaten, är de beroende av en annan medlemsstats prövning av dessa rekvisit. Då kan emellertid effekterna av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte utvidgas till en gränsöverskridande grupp, om inte skatteintäkterna i en medlemsstat ska kunna påverkas av en annan medlemsstat.

61. Till detta kommer omständigheten att det av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet följer att medlemsstaterna ska säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagsbestämmelsen. Det sistnämnda är emellertid de facto uteslutet om en skattemyndighet måste bedöma konkurrenshämmande effekter på global nivå eller unionsnivå, eller om flera skattemyndigheter ska

²⁴ Dom av den 19 november 2009, Sturgeon m.fl. (C-402/07 och C-432/07, EU:C:2009:716, punkt 48), dom av den 16 september 2010, Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punkt 43), och dom av den 15 februari 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

²⁵ Dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42), dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47), och dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35).

²⁶ Se, med avseende på denna grund, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkterna 45 och 46), dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 48), dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 47), och dom av den 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 60).

²⁷ Dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 57), och dom av den 27 januari 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).

göra olika bedömningar som eventuellt leder till oförenliga resultat. Sistnämnda fall skulle just vålla en snedvridning av konkurrensen.²⁸ I detta avseende talar även betydande praktiska svårigheter vid tillämpning och övervakning mot en vid tolkning²⁹ av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

g) Problem med tredjeländer och skattesatser

62. Bortsett från detta leder en extensiv tolkning av begreppet ”grupp” till en skatteoptimeringsmodell som är väldigt enkel att upprätta, särskilt för koncerner som agerar globalt. Sådana koncerner skulle endast behöva bilda en grupp med säte i ett tredjeland utan mervärdesskatt (exempelvis Förenta staterna) med de företag som agerar inom Europa. Gruppen skulle sedan erhålla alla tjänster från utomstående parter, tjänster som hittills erhållits från Europa och belastas med europeisk mervärdesskatt, utan att det skulle kunna anses vara ett rent fiktivt upplägg.

63. Eftersom platsen för tillhandahållande av tjänsterna då i regel skulle vara i Förenta staterna och ingen mervärdesskatt tas ut där, skulle ett sådant förfarande inte kunna beskattas och inte belastas med mervärdesskatt. Gruppen skulle sedan kunna vidarebefordra de inköpta tjänsterna till sina medlemmar till kostnaden för tjänsterna. Platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster skulle då visserligen ligga i respektive medlemsstat, men tjänsterna skulle på grundval av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet vara undantagna från skatteplikt. Oavsett frågan hur de berörda medlemsstaterna i ett sådant fall ska kunna pröva att en snedvridning av konkurrensen inte föreligger eller något av de andra rekvisiten (se om detta ovan punkterna 50 och följande punkter), skulle mervärdesskatteintäkterna i hela unionen kunna minskas utan större problem. Med en mervärdesskattegrupp enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet (se om detta ovan punkt 46 och följande punkter) skulle ett sådant resultat däremot inte kunna uppnås.

64. Även om tillämpningen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet med en teleologisk tolkning skulle begränsas till grupper inom unionens territorium, skulle alla grupper kunna flyttas till landet med den lägsta mervärdesskattesatsen, för att på effektivaste sätt kunna minimera mervärdesskattebelastningen. En liknande problematik har föranlett lagstiftaren att införa ett tröskelvärde för distansförsäljare i artikel 34 i mervärdesskattedirektivet, för att förhindra att alla distansförsäljare etablerar sig i landet med den lägsta mervärdesskattesatsen.³⁰ Det kan knappast antas att lagstiftaren skulle ha velat acceptera ett motsatt resultat för tjänster från och till fristående grupper.

h) Slutsats

65. Slutsatsen är att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, även med beaktande av de grundläggande friheterna, ska tolkas snävt, på så sätt att endast tjänster som en grupp tillhandahåller sina medlemmar som är etablerade inom samma medlemsstats territorium omfattas av undantaget från skatteplikt.

28 Detta visar sig om ett mervärdesskatteavdrag för gruppen sker i ett land på grund av att undantaget från skatteplikt nekas, då en motsvarande snedvridning av konkurrensen konstateras. Samtidigt antas i medlemsstaten där den som tar emot tjänsten är etablerad på grund av flyttningen av skatteskuld till medlemmen i gruppen att transaktionen är skattefri, då ingen snedvridning av konkurrensen syns här.

29 Se i detta avseende, i andramål, även mina förslag till avgörande i de förenade målen VDP Dental Laboratory och Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2014:2163, punkt 60); se med avseende på motiveringen av begränsningen av de grundläggande friheterna inom ramen för bestämmelser som rör små företag även dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkterna 57 och följande punkter) – motivering av begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster för att säkerställa att skattemyndigheternas tillsyn är verksam.

30 Platsen för en leverans till en slutkonsument är i regel där transporten börjar (ursprungslandet) och omfattas därmed egentligen av denna skattesats. Från att vissa tröskelvärden uppnåtts föreskriver mervärdesskattedirektivet därför en avvikande bestämmelse för fastställelse av ort till destinationslandet, för att förhindra ovannämnda effekt.

3. Tolkning av avsaknaden av konkurrensnedvridning

66. För det fall domstolen i stället skulle vara av den uppfattningen att även gränsöverskridande grupper omfattas av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet blir det nödvändigt att klargöra vilka kriterier som ska läggas till grund för bedömningen av när en konkurrensnedvridning i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte föreligger.

67. Som domstolen har konstaterat³¹ är syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet att kompensera en *konkurrensnackdel* som uppstår för en person som låter tillhandahålla tjänsterna (från gruppen) genom egna anställda eller inom ramen för en mervärdesskattegrupp. Om en konkurrensnackdel emellertid ska kompenseras genom detta undantag från skatteplikt, kan säkerställandet av nämnda undantag inte samtidigt orsaka en snedvridning av konkurrensen. Konkurrensrekvisitet i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är då inte särskilt meningsfullt³² och det måste därför tolkas mycket restriktivt.

68. En utgångspunkt för en sådan restriktiv tolkning återfinns i domstolens rättspraxis, enligt vilken det för att konstatera en konkurrensnedvridning är nödvändigt³³ att det föreligger en reell fara för att undantaget taget för sig kan leda till konkurrensnedvridning omedelbart eller i framtiden. I detta avseende ska det prövas huruvida gruppen även utan undantaget från skatteplikt kan vara säker på att dess medlemmar stannar kvar i gruppen.³⁴

69. Medlemmar i en grupp blir i regel endast medlemmar i denna om de är säkra på att medlemmarna faktiskt kommer att ta gruppens tjänster i anspråk. Detta är i princip den egentliga grunden för ett sådant samarbete. Därför tyder denna tolkning på att det i princip kan tas som utgångspunkt att bildandet av en grupp inte leder till en snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

70. Rekvisitet om avsaknad av konkurrensnedvridning har härvidlag till syfte att förhindra missbruk (se artikel 131 i mervärdesskattedirektivet). Undantaget från skatteplikt får inte användas i strid med dess syfte. I slutändan ankommer det på den nationella domstolen att bedöma detta, som emellertid ska ges kriterier för att säkerställa en enhetlig tillämpning.

71. Indicier som talar för en oriktig tillämpning av bestämmelsen om undantag från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet kan vara att gruppen tillhandahåller samma tjänster till icke-medlemmar mot ersättning och i det avseendet – genom att utnyttja synergieffekter – agerar på marknaden. Här kan en motsvarande reell fara för konkurrensnedvridning föreligga. Ett ytterligare indicium kan vara om endast optimeringen av mervärdesskattekostnader (skapandet av en konkurrensfördel genom att införliva vissa externa tjänster i en grupp) står i förgrunden för gruppens syfte och inte ömsesidigt samarbete för att undvika en konkurrensnackdel. Likaså kan ett indicium vara att gruppen inte tillhandahåller några tjänster som är anpassade till medlemmarnas behov, så att dessa utan vidare även kan erbjudas av andra.

31 Dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37), förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 punkt 118).

32 Se i detta avseende redan förslag till avgörande av generaladvokat Mischo i Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562 punkterna 125 och följande punkter) – "kan det konstateras att denna [marknad] framstår som mycket speciell".

33 Se dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 64).

34 Se dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 59), förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkterna 131 och följande punkter).

4. Slutsats

72. Den andra och den tredje tolkningsfrågan ska alltså besvaras på så sätt att det nationella undantaget från skatteplikt är begränsat till sådana grupper av beskattningsbara personer som genomför skattefria transaktioner enligt artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet. I detta avseende kan det konstateras att tjänster som tillhandahålls av en grupp i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i princip inte leder till en snedvridning av konkurrensen. En fristående grupp av personer kan emellertid endast tillhandahålla tjänster undantagna från skatteplikt till medlemmar som omfattas av samma, nämligen gruppens, rättsordning.

B. Den första frågan

73. Republiken Polen har nästan ordagrant införlivat artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet med nationell rätt. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida den nationella lagstiftaren är förpliktad att föreskriva ytterligare villkor eller förfaranden för att bedöma avsaknaden eller förekomsten av en snedvridning av konkurrensen. Det är fråga om en eventuell skyldighet att ytterligare konkretisera utöver vad som följer av lydelsen av en direktivbestämmelse. Den hänskjutande domstolen motiverar sin fråga med ett eventuellt åsidosättande av principerna om effektivitet, rättssäkerhet och skydd av berättigade förväntningar.

1. Direkt tillämplighet av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet

74. En skyldighet att konkretisera en bestämmelse förutsätter att medlemsstaterna har getts viss frihet vad gäller genomförandet av den aktuella bestämmelsen. Medan Förbundsrepubliken Tyskland anser att en sådan skyldighet föreligger på grund av att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte har en tillräckligt precis och ovillkorlig karaktär, besvarar Förenade kungariket frågan om frihet vid genomförandet nekande, eftersom artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är direkt tillämplig.

75. Som jag redan har påpekat i mitt förslag till avgörande i målet DNB Banka³⁵ är det (negativa) rekvisitet ”snedvridning av konkurrensen” ”endast” ett odefinierat rättsligt begrepp som inte lämnar den nationella lagstiftaren något *abstrakt* utrymme att utfärda egna bestämmelser. Bestämmelsen är också tillräckligt precis för att uppfylla principen om rättssäkerhet, eftersom den ”på ett klart sätt [föreskriver] en skyldighet”.³⁶

76. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet uppfyller därmed kravet på precision och är som jag redan utförligt redogjort för i mitt förslag till avgörande i målet DNB Banka³⁷ tillräckligt precis och ovillkorlig för att medges direkt effekt.³⁸

35 Domstolens målnummer: C-326/15 – punkterna 17 och följande punkter.

36 Se, i detta avseende, dom av den 23 februari 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl., C-236/92 (EU:C:1994:60, punkt 10), dom av den 17 september 1996, Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio m.fl., C-246/94–C-249/94 (EU:C:1996:329, punkt 19), dom av den 29 maj 1997, Klattner, C-389/95 (EU:C:1997:258, punkt 33), och dom av den 1 juli 2010, Gassmayr, C-194/08 (EU:C:2010:386, punkt 45).

37 Domstolens målnummer: C-326/15 (punkt 17 och följande punkter).

38 Se dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkterna 58–65).

2. Nödvändigt att anta ytterligare införlivande akter?

77. Genom att i den nationella lagstiftningen införa en bestämmelse som nästan är identisk med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet som har direkt effekt, har Republiken Polen vid en första anblick uppfyllt sin skyldighet att införliva unionsbestämmelsen. Emellertid riktar den nationella rätten i likhet med mervärdesskattedirektivet självt endast in sig på att undantaget från skatteplikt inte ska leda till en snedvridning av konkurrensen. Detta gör att den hänskjutande domstolen tvekar med avseende på huruvida medlemsstaten vid utövandet av sin skyldighet att införliva den aktuella bestämmelsen också skulle ha varit tvungen att införa ytterligare konkreta kriterier i lagen.

78. Jag godtar dock inte denna argumentation. I detta avseende kan det anmärkas att domstolen i samband med artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet, som är inriktad på avsaknaden av en konkurrensnedvridning och som också är direkt tillämplig³⁹, redan flera gånger har besvarat frågan om en genomförandeskyldighet, som är vidare, nekande. Domstolen har i detta avseende redan uttryckligen fastställt att medlemsstaten inte måste uppställa några ytterligare villkor i den nationella lagstiftningen. En medlemsstat kan tvärtom välja den lagstiftningsteknik som den finner lämplig. Medlemsstaten kan alltså inskränka sig till att till exempel ta över formuleringen från direktivet eller en likvärdig lydelse i den nationella lagstiftningen.⁴⁰

79. Detsamma gäller enligt min uppfattning för undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Som jag har anfört i mitt förslag till avgörande i målet DNB Banka⁴¹ är undantaget tillräckligt precist och ovillkorligt och därmed direkt tillämpligt. Republiken Polen har också införlivat motsvarande bestämmelse. Huruvida ett något konkretare införlivande från rättstillämparnas sida eventuellt skulle vara önskvärt är irrelevant i detta avseende.

80. Därför kan Republiken Polen inte lastas för att inte ha infört ytterligare konkretiseringar för att fastställa avsaknaden av en konkurrensnedvridning i sin nationella lagstiftning. Detta gäller särskilt eftersom Republiken Polen genom varje ytterligare konkretisering av ett direktiv med direkt effekt ökar risken för ett åsidosättande av direktivet och därigenom ett överträdelseförfarande.

81. Därför ska den hänskjutande domstolens fråga besvaras enligt följande. En nationell bestämmelse som den förevarande, som inte föreskriver några villkor eller förfaranden med avseende på uppfyllandet av villkoret avseende snedvridning av konkurrensen, är förenlig med artikel 132.1 f i jämförd med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet samt med de unionsrättsliga principerna om effektivitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar.

VI. Förslag till avgörande

82. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att frågorna som hänskjutits av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) i Warszawa ska besvaras på följande sätt:

Det nationella undantaget från skatteplikt är begränsat till sådana grupper av beskattningsbara personer som genomför skattefria transaktioner enligt artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet. Grupper av försäkringsbolag omfattas därmed inte av tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

39 Se dom av den 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 och 129/88, EU:C:1989:381, punkterna 32 och 33), och dom av den 8 juni 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, punkt 31) om artikel 4.5 andra meningen i sjätte direktivet.

40 Uttryckligen enligt dom av den 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 och 129/88, EU:C:1989:381, punkterna 18 och 23), dom av den 15 maj 1990, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (C-4/89, EU:C:1990:204, punkt 14), och dom av den 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 31).

41 Domstolens målnummer: C-326/15 (punkt 17 och följande punkter).

1. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för en nationell bestämmelse som inte föreskriver några villkor eller förfaranden avseende uppfyllandet av förutsättningen rörande snedvridning av konkurrensen.
2. I regel kan det konstateras att tjänster som en grupp tillhandahåller i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte leder till en snedvridning av konkurrensen. Detta rekvisit ska ges en restriktiv tolkning i egenskap av en bestämmelse som är avsedd att förhindra missbruk.
3. Den fristående gruppen av personer kan endast tillhandahålla tjänster som är undantagna från skatteplikt till sådana medlemmar som omfattas av samma, nämligen gruppens, rättsordning.