

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 september 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 f – Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset – Undantag från skatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar – Tillämplighet på försäkringsområdet”

I mål C-605/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 26 augusti 2015, som inkom till domstolen den 17 november 2015, i målet

Minister Finansów

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, C. Vajda (referent), K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 december 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Minister Finansów, genom T. Tratkiewicz, L. Pyszyński och B. Rogowska-Rajda, samtliga i egenskap av ombud,
- Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA w Warszawie, genom J. Martini, doradca podatkowy,
- Polens regering, genom B. Majczyna och B. Majerczyk-Graczykowska, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och J. Möller, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M. K. Bulterman och M. Noort, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom D. Robertson och S. Simmons, båda i egenskap av

ombud, biträdda av O. Thomas, QC,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 mars 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minister Finansów (finansministern, Polen) och Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA w Warszawie (nedan kallat Aviva) och avser ett individuellt beslut som riktats till Aviva och tolkningen av artikel 43 stycke 1 punkt 21 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om beskattning av varor och tjänster), av den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, position 535) (nedan kallad mervärdesskattelagen) vilken införlivar artikel 132.1 f i direktiv 2006/112.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) har upphävs och från den 1 januari 2007 ersatts av direktiv 2006/112. I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

f) 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.

...”

Förordning (EEG) nr 2137/85

4 I artikel 3.1 i rådets förordning (EEG) nr 2137/85 av den 25 juli 1985 om europeiska

ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) (EGT L 199, 1985, s. 1; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 90) föreskrivs följande:

”Syftet med en grupperings verksamhet är att underlätta eller utveckla medlemmarnas ekonomiska verksamhet och att förbättra resultatet av denna verksamhet; en gruppering har inte till syfte att skapa vinst för egen del.

Verksamheten måste vara relaterad till medlemmarnas ekonomiska verksamhet och måste vara underordnad denna.”

Direktiv 2006/112

5 Direktiv 2006/112 innehåller en avdelning IX, med rubriken ”Undantag från skatteplikt” och där kapitel 1 har rubriken ”Allmänna bestämmelser”

6 I artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, vilken återfinns i kapitel 2 som har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i avdelning IX i direktivet, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

f) 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.

...”

7 I artikel 135.1 i direktiv 2006/112, vilken återfinns i kapitel 3 som har rubriken ”Undantag för andra verksamheter” i avdelning IX i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.

...”

Polsk rätt

8 Artikel 43 stycke 1 punkt 21 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Följande transaktioner ska undantas 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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Aviva är en del av Aviva-koncernen som tillhandahåller försäkrings- och

pensionsskyddstjänster i Europa. Koncernens viktigaste verksamhetsområden är långfristiga sparprogram, fondförvaltning och försäkringar.

10 Aviva-koncernen överväger som en del av integrationsprocessen att upprätta ett antal centra för gemensamma tjänster i flera medlemsstater. Dessa centra ska tillhandahålla de tjänster som är direkt nödvändiga för den försäkringsverksamhet som utövas av medlemmarna i gruppen, bland annat personaltjänster (human resources), finans- och bokföringstjänster, IT-tjänster, förvaltningstjänster, kundservicetjänster och tjänster avseende produktutveckling.

11 Aviva planerar att bedriva denna verksamhet i form av en europeisk ekonomisk intressegruppering (nedan kallad intressegruppering) som inte har till syfte att skapa vinst i enlighet med artikel 3 i förordning nr 2137/85. Endast bolag i Aviva-koncernen, som bedriver kommersiell verksamhet i försäkringsbranschen, däribland bland annat Aviva, får vara medlemmar i intressegrupperingen.

12 Aviva vände sig därför till finansministern för att få klarhet i om den nämnda verksamheten i intressegrupperingen skulle vara undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 43 första stycket punkt 21 i mervärdesskattelagen. Enligt Aviva var så fallet och medlemmar i intressegrupperingen som är etablerade i Polen, vilka i bolagsform utövar ekonomisk verksamhet på försäkringsområdet, borde således inte vara skyldiga att beräkna och redovisa mervärdesskatt för kostnader som tilldelas dem av intressegrupperingen.

13 I beslut av den 14 mars 2013 uttalade finansministern att Avivas ståndpunkt var felaktig. Ministern konstaterade att villkoret för undantag från skatteplikt i artikel 43 första stycket punkt 21 i mervärdesskattelagen, nämligen att konkurrensen inte får snedvridas, inte var uppfyllt. Enligt finansministern skulle en tillämpning av ett undantag från skatteplikt för en fristående grupp av personer ge denna grupp en privilegierad ställning på marknaden i förhållande till andra enheter som tillhandahåller samma tjänster. Ministern fann därför att när enheter som inte ingår i en fristående grupp av personer och som bedriver en liknande mervärdesskattepliktig verksamhet, är verksamma på den ifrågavarande marknaden ska en begäran om tillämpning av undantag från skatteplikt avslås med motiveringen att den kan strida mot konkurrensreglerna.

14 Aviva väckte talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (förvaltningsdomstol på provinsnivå i Warszawa, Polen) och yrkade bland annat att nämnda finansministerbeslut skulle ogiltigförklaras. Aviva gjorde gällande att beslutet om att de tjänster som Aviva hade erhållit från intressegrupperingen inte kunde omfattas av det aktuella undantaget från mervärdesskatt, utgjorde ett åsidosättande av artikel 43 första stycket punkt 21 i mervärdesskattelagen.

15 Genom dom av den 20 december 2013 upphävde Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (förvaltningsdomstol på provinsnivå i Warszawa, Polen) finansministerns beslut av den 14 mars 2013. Denna domstol fann att den berörda intressegrupperingen uppfyllde samtliga villkor för undantag från mervärdesskatt i artikel 43 första stycket punkt 21 i mervärdesskattelagen. Den fann att snedvridning av konkurrensen enbart kan göras gällande när det på marknaden för accessoriska tjänster fanns andra enheter än den berörda fristående gruppen av personer som tillhandahåller motsvarande tjänster som dem som tillhandahålls av denna grupp och om dessutom de berörda tjänstemottagarna som är medlemmar i denna fristående grupp av personer, skulle vara benägna att förvärva dessa tjänster från en enhet utanför gruppen. Nämnda domstol ansåg att det skulle vara svårt att finna en ekonomisk enhet på marknaden som i egenskap av center för gemensamma tjänster tillhandahöll tjänster till enheter etablerade i tolv medlemsstater utan att uppnå vinst och som enbart var verksam inom strukturen för den grupp som avses i det nationella målet.

16 Finansministern överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta

förvaltningsdomstolen, Polen). Denna domstol fann att det inte klarlagts exakt hur bestämmelserna i direktiv 2006/112 och i synnerhet artikel 132.1 f skulle tolkas och att EU-domstolens praxis inte undanröjde alla tvivel härvidlag.

17 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är en nationell bestämmelse om undantag 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 direktiv [2006/112], jämförd med artikel 131 i direktiv 2006/112 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 direktiv 2006/112 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?”

Prövning av tolkningsfrågorna

18 Domstolen erinrar inledningsvis om att Aviva-koncernen planerar att upprätta en fristående grupp av personer vars medlemmar ska vara bolag i Aviva-koncernen, vilken bedriver ekonomisk verksamhet på försäkringsområdet och där de tjänster som ska tillhandahållas är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet.

19 Frågorna avser tolkningen av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 som föreskriver undantag från skatteplikt för tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer som bedriver en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller för vilken de inte är beskattningsbara personer för att dessa fristående grupper av personer ska kunna tillhandahålla sina medlemmar tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet.

20 Besvarandet av dessa frågor förutsätter att det först görs en prövning av frågan huruvida denna bestämmelse är tillämplig under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet vilket avser tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar bedriver ekonomisk verksamhet på försäkringsområdet.

21 Av fast rättspraxis följer att enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på EU-domstolen att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av huruvida den hänskjutande domstolen har hänvisat därtill i sin fråga (dom av den 20 oktober 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

22 Under sådana omständigheter ska den hänskjutande domstolen även tillhandahållas uppgifter avseende frågan huruvida artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tillämpas på tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar bedriver ekonomisk verksamhet på försäkringsområdet som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet.

23 Domstolen erinrar om att denna bestämmelses ordalydelse, som avser skattebefriad verksamhet hos en fristående grupp av personer, inte innebär att det kan uteslutas att detta undantag från skatteplikt kan tillämpas på tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar bedriver en ekonomisk verksamhet på försäkringsområdet, då det

gäller undantag från skatteplikt för försäkringstjänster enligt artikel 135.1 a i direktiv 2006/112.

24 Av fast rättspraxis framgår dock att vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 26 april 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, punkt 22, och dom av den 4 april 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

25 Vad gäller det sammanhang i vilket artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ingår, ska det påpekas att denna bestämmelse återfinns i kapitel 2, som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", i avdelning IX i detta direktiv. Denna rubrik anger att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse.

26 Denna tolkning bekräftas även av strukturen hos avdelning IX i detta direktiv, vilket avser "Undantag från skatteplikt". Artikel 132.1 f förekommer nämligen inte i kapitel 1 i direktiv 2006/112, som har rubriken "Allmänna bestämmelser", utan i kapitel 2 i detta direktiv. I denna avdelning görs för övrigt en åtskillnad mellan kapitel 2, som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", och kapitel 3, som har rubriken "Undantag för andra verksamheter", vilket är en åtskillnad som visar att de bestämmelser som anges i detta kapitel 2 för vissa verksamheter av allmänt intresse inte ska tillämpas på övriga verksamheter som avses i kapitel 3.

27 I nämnda kapitel 3 återfinns, i artikel 135.1 a, ett undantag för "Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner". Det följer således av den allmänna systematiken i direktiv 2006/112 att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 inte ska tillämpas på transaktioner som utförs inom området för försäkring och återförsäkring och att tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars medlemmar är verksamma inom området för försäkring och återförsäkring således inte omfattas av detta undantag.

28 Vad avser det syfte som eftersträvas med bestämmelserna i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 erinrar domstolen om syftet med samtliga bestämmelser i artikel 132 i direktiv 2006/112, som är att från mervärdesskatteplikt undanta vissa verksamheter av allmänt intresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (dom av den 5 oktober 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

29 En fristående grupp av personers tillhandahållande av tjänster omfattas således av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, när dessa tillhandahållanden av tjänster direkt bidrar till utövandet av verksamheter av allmänintresse som avses i artikel 132 i detta direktiv (se, analogt, dom av den 5 oktober 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punkterna 31–33).

30 Domstolen erinrar för övrigt om att tillämpningsområdet för undantagen i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

31 Härav följer att tillhandahållandet av tjänster som inte direkt bidrar till utövande av verksamheter med hänsyn till allmänintresset som avses i artikel 132 i direktiv 2006/112, utan till utövandet av andra undantagna verksamheter, bland annat de som avses i artikel 135 i direktivet, inte kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 f i detta direktiv.

32 Härav följer att artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast kan avse tillhandahållandet av tjänster som utförs av självständiga grupper av personer vars medlemmar utövar de verksamheter med hänsyn till allmänintresset som nämns i denna artikel. Tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar bedriver en ekonomisk verksamhet på området för försäkringstjänster, vilken inte utgör en sådan verksamhet av allmänintresse, kan följaktligen inte komma i åtnjutande av detta undantag.

33 I motsats till i förevarande mål, prövade domstolen inte i domen av den 20 november 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), frågan huruvida det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet (motsvarande artikel 132.1 f i direktiv 2006/112) begränsades till tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänt intresse.

34 Det framgår emellertid av handlingarna i målet att den tolkning av undantaget i artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet som domstolen gjorde i sin dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), har lett till att flera medlemsstater föreskrivit undantag för tjänster som utförs av fristående grupper av personer som utgörs av enheter såsom försäkringsbolag.

35 I detta hänseende ska det emellertid påpekas att de nationella myndigheterna inte får ompröva skatteperioder som har prövats slutligt, på grundval av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, såsom denna tolkats i artikel 32 i förevarande dom (se, analogt, dom av den 6 oktober 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C?40/08, EU:C:2009:615, punkt 37, och dom av den 21 december 2016, Gutiérrez Naranjo m.fl., C?154/15, C?307/15 och C?308/15, EU:C:2016:980, punkt 68).

36 När det gäller skatteperioder som inte har prövats slutligt erinrar domstolen om att ett direktiv enligt fast rättspraxis inte i sig kan skapa skyldigheter gentemot en enskild och följaktligen inte kan åberopas som sådant gentemot en enskild (se, bland annat, dom av den 19 april 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, punkt 30 och där angiven rättspraxis). De nationella myndigheterna kan således inte åberopa artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, såsom det tolkats i punkt 32 i förevarande dom, för att neka undantag för fristående grupper av personer som utgörs av försäkringsbolag och följaktligen för att neka undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som tillhandahållits av dessa fristående grupper av personer.

37 Den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt begränsas dessutom av allmänna rättsprinciper, särskilt av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, och den kan inte tjäna som grund för att nationell rätt tolkas *contra legem* (dom av den 15 april 2008, Impact, C?268/06, EU:C:2008:223, punkt 100).

38 Följaktligen måste den tolkning som den nationella domstolen gör av relevanta bestämmelser i nationell rätt som genomför artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 iakttas de allmänna unionsrättsliga principerna, däribland rättssäkerhetsprincipen.

39 Med hänsyn till det ovan anförda behöver frågorna 1, 2 och 3 inte besvaras.

40 Mot bakgrund av det ovan anförda ska begäran om förhandsavgörande besvaras enligt följande. Artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse som nämns i artikel 132 i detta direktiv. Tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på försäkringsområdet, vilken inte utgör en sådan verksamhet av allmänt intresse, omfattas

följaktligen inte av detta undantag.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse som nämns i artikel 132 i detta direktiv. Tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på försäkringsområdet, vilken inte utgör en sådan verksamhet av allmänt intresse, omfattas följaktligen inte av detta undantag.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.