

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 1 martie 2017(1)

Cauza C-326/15

„DNB Banka” AS

[cerere de decizie preliminară formulată de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia)]

„Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE – Scutire de TVA a prestărilor de servicii de către grupuri independente de persoane – Efect direct al unei directive – Definiția unui «grup independent de persoane»”

I – Introducere

1. Prin cererea de decizie preliminară venită din Letonia, Curtea de Justiție este sesizată cu examinarea 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(2) (denumită în continuare „Directiva TVA”). Această dispoziție reprezintă una dintre scutirile fiscale prevăzute de legislația în materie de TVA a Uniunii care nu sunt încă clarificate în totalitate. În ultimele decenii, Curtea s-a ocupat numai cu trei ocazii de această scutire de TVA și de numeroasele ei condiții(3). În prezent însă există patru cauze pendente în fața Curții(4), care privesc aspecte diferite ale acestei scutiri fiscale.

2. Prezenta procedură este înaintea de toate de importanță principală pentru domeniul de aplicare personal al acesteia. În schimb, în cauza similară Aviva(5), trebuie să se stabilească în primul rând care este întinderea domeniului de aplicare material (cuprinde sau nu cuprinde asigurările) și teritorial (cuprinde sau nu cuprinde toate grupurile transfrontaliere) al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA și cum trebuie să se stabilească lipsa unei denaturări a concurenței.

3. Acțiunea se întemeiază pe decizia legiuitorului Uniunii de a nu acorda, în principiu, dreptul de deducere a TVA-ului unor întreprinderi care furnizează prestații scutite de la plata TVA-ului, precum medici sau școli. Astfel, serviciile prestate de aceste întreprinderi scutite nu sunt supuse TVA-ului, dar serviciile contractate rămân supuse TVA-ului. Prin urmare, aceasta conduce numai la o scutire parțială de TVA a serviciului la nivelul utilizatorului final, întrucât TVA-ul nedeductibil este luat în considerare în mod constant în calculul prețului, iar consumatorul nu îl suportă în mod

direct, dar îl suport? în mod indirect.

4. Lipsa deducerii de c?tre aceste întreprinderi are drept consecin?? faptul c? achizi?ionarea de presta?ii par?iale (supuse TVA?ului) care pot fi prestate ?i separat poate influen?a negativ formarea pre?ului în raport cu valoarea TVA?ului nedeductibil. Astfel, angajarea unui detectiv particular de c?tre o companie de asigur?ri are, spre exemplu, drept urmare costuri corespunzând valorii costurilor de personal, angajarea unui detectiv extern are drept urmare costuri corespunzând valorii costurilor de personal ale acestuia ?i TVA?ului aferent. Prin urmare, în mod normal, se men?ine un interes economic ca aceste presta?ii s? fie efectuate chiar de respectivele întreprinderi ?i s? nu fie achizi?ionate, prin opera?iuni supuse impozit?rii, de la alt? întreprindere. A?adar, în sistemul de TVA actual, pentru instituirea unei scutiri de impozit f?r? deducere, întreprinderea prestatoare scutit? este considerat? un consumator final. Nici acesta nu datoreaz? TVA, dar nici nu poate invoca deducerea, chiar dac? presteaz? servicii cu plat? sau vinde bunuri.

5. Este îns? de asemenea posibil s? existe situa?ii în care pentru întreprinderi prestatoare scutite este rentabil din punct de vedere economic sau este chiar necesar din motive concuren?iale ca anumite presta?ii par?iale s? nu fie efectuate în mod individual, ci împreun? cu alte întreprinderi, de asemenea scutite. Astfel, poate fi util dac?, de exemplu, mai multe organisme de securitate social? î?i împart costurile unui centru de prelucrare a datelor. Pentru astfel de situa?ii, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA scute?te în anumite condi?ii ?i presta?iile grupului c?tre membrii lui. În acest sens, excluderea deducerilor nu î?i produce efectele asupra form?rii pre?ului, ceea ce men?ine valoarea scutirii pentru consumatorul final. Valoarea este atunci independent? de faptul dac? presta?ia în întregul ei a fost efectuat? numai de o întreprindere scutit? sau de aceasta împreun? cu alte întreprinderi scutite.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

6. În cadrul Uniunii se percepe o tax? pe valoarea ad?ugat? conform Directivei TVA. TVA?ului îi sunt supuse printre altele, conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, „prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”.

7. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

„prestarea de servicii de c?tre grupuri independente de persoane, care efectueaz? o activitate scutit? de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prest?rii c?tre membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desf?ur?rii activit??ii respective, atunci când grupurile în cauz? se rezum? s? solicite membrilor lor rambursarea exact? a p?r?ii lor din cheltuielile comune, cu condi?ia ca scutirea respectiv? s? nu fie susceptibil? de a cauza denatur?ri ale concuren?ei”(6).

B – Dreptul na?ional

8. Pentru perioada la care se refer? litigiul principal, dreptul leton nu a con?inut nicio dispozi?ie care s? transpun? articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

III – Litigiul principal

9. Litigiul principal se refer? la TVA?ul datorat de institu?ia de credit leton? DNB Banka AS pentru anii 2009-2010.

10. DNB Banka este parte a grupului DNB. Aparent, DNB Banka a prestat în acei ani servicii

financiare scutite de TVA și a obținut diferite servicii de la alte societăți din cadrul grupului, pentru care DNB Banka în calitate de beneficiar datorează TVA-ul în opinia instanței de trimitere. Se pune problema dacă sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Aici este vorba în detaliu despre:

- servicii financiare ale societății mamă DNB Nord AS, cu sediul în Danemarca;
- servicii informatice ale societății soră daneză DNB Nord IT AS;
- remiterea de licențe software în schimbul repartizării costurilor, care au fost achiziționate de la un terț de către societatea mamă (de ultim nivel) DNB Bank ASA, cu sediul în Norvegia.

11. Societățile daneze DNB Nord și DNB Nord IT din cadrul grupului au facturat către DNB Banka drept onorariu costurile pentru prestarea serviciilor, la care au aplicat un adaos de 5 %. Aici a putut cel puțin DNB Nord IT să deducă TVA-ul pentru prestarea serviciilor în Danemarca. Autoritățile daneze au plecat de la premisa că aceste servicii nu sunt scutite de TVA.

IV – Procedura în fața Curții

12. Fiind sesizat între timp cu judecarea cauzei, Administrativă apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), în temeiul articolului 267 TFUE, a adresat Curții de Justiție la 1 iulie 2015 următoarele întrebări preliminare:

„1) Poate exista un grup independent de persoane, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, în cazul în care membrii acestui grup sunt stabiliți în diferite state membre ale Uniunii Europene în care dispoziția menționată a fost transpusă prin adugarea a diverse cerințe care nu sunt compatibile?

2) Un stat membru poate restrânge dreptul unei persoane impozabile de a aplica scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA în cazul în care persoana impozabilă a respectat toate cerințele pentru aplicarea scutirii în statul său membru, însă în legislațiile naționale ale statelor membre din care provin ceilalți membri ai grupului dispoziția respectivă a fost transpusă prin introducerea unor restricții care limitează posibilitatea persoanelor impozabile din alte state membre de a aplica în propriul stat membru scutirea respectivă de la taxa pe valoarea adăugată?

3) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi aplicată unor servicii în statul membru al destinatarului acestora, care este persoană impozabilă în scopuri de TVA, în cazul în care prestatorul de servicii, persoană impozabilă în scopuri de TVA, a aplicat taxa pe valoarea adăugată pentru aceste servicii în alt stat membru, în conformitate cu regimul general, și anume considerând că taxa pe valoarea adăugată pentru respectivele servicii era datorată în statul membru al destinatarului acestora, conform articolului 196 din directivă?

4) Prin «grup independent de persoane», în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, trebuie să se înțeleagă o persoană juridică distinctă, a cărei existență trebuie dovedită prin intermediul unui acord specific de constituire a grupului independent de persoane?

În cazul în care răspunsul la această întrebare este că grupul independent de persoane nu trebuie considerat o entitate distinctă, trebuie să se înțeleagă că acesta este un grup de întreprinderi afiliate în cadrul cărora, în contextul activităților sale economice obișnuite, se prestează reciproc servicii de asistență pentru desfășurarea activităților lor comerciale, iar existența unui astfel de grup poate fi dovedită prin intermediul contractelor de prestări de servicii care au fost încheiate sau prin intermediul documentelor privind prețurile de transfer.

5) Un stat membru poate să restrângă dreptul unei persoane impozabile de a aplica scutirea de la taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, în cazul în care persoana impozabilă a aplicat operațiunilor o majorare, în conformitate cu cerințele legislației în materie de fiscalitate directă din statul membru în care este stabilit?

6) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi aplicată serviciilor prestate într-o țară terță? Cu alte cuvinte, membrul unui grup independent de persoane, în sensul dispoziției menționate, care prestează servicii în cadrul grupului pentru alți membri ai acestuia poate fi persoană impozabilă într-o țară terță?”

13. Cu privire la aceste întrebări, au prezentat observații scrise DNB Banka, Republica Elveția, Republica Letonia, Marele Ducat al Luxemburgului, Ungaria, Republica Polonă, Republica Portugheză, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia Europeană. La sedința din 30 iunie 2016, au participat DNB Banka, Republica Letonia, Republica Federală Germania, Marele Ducat al Luxemburgului, Republica Polonă, Regatul Unit și Comisia.

V – **Aprecieri juridice**

14. După cum a comunicat instanța de trimitere, în dreptul leton, s-a adoptat abia la 1 ianuarie 2014 o reglementare care servește transpunerii articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Instanța de trimitere consideră însă că, anterior acestui moment, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA și-a produs efectele în mod direct în favoarea DNB Banka. De aceea, consideră că, pentru a putea pronunța o hotărâre în litigiul principal, este necesară interpretarea acestei dispoziții.

A – *Cu privire la efectul direct al scutirii*

15. În primul rând, trebuie examinată premisa instanței de trimitere privind efectul direct al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

16. Potrivit unei jurisprudențe constante, particularii sunt îndreptățiți să invoce în mod direct dispozițiile unei directive pe care un stat membru nu a transpus-o în dreptul național dacă dispoziția este din punctul de vedere al conținutului necondiționată și suficient de precisă(7).

17. Potrivit unei jurisprudențe constante, o dispoziție de drept al Uniunii este necondiționată atunci când enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor sale, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre(8).

18. Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este necondiționată din punctul de vedere al conținutului, întrucât nu lasă nicio opțiune statelor membre, ci le obligă să prevadă această scutire în dreptul național(9).

19. Cu toate acestea, în cadrul unei hotărâri, Curtea de Justiție a retras în premieră unei dispoziții din Directiva TVA caracterul necondiționat al conținutului cu motivarea că, deși textul ei nu prevede în mod expres acest lucru, ea mai necesită concretizări prin legislația națională(10).

20. Republica Federală Germania a precizat în esență că, pentru transpunerea acestei condiții în dreptul național, este necesară o examinare și o selecție a sectoarelor admisibile de către legiuitorul național. Autoritățile naționale competente respective nu pot să decidă în fiecare caz individual dacă există o denaturare a concurenței care exclude scutirea. Un efect direct al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este posibil pe acest fond.

21. Hotărârea Curții menționată mai sus s-a referit însă la o dispoziție (articolul 11 din Directiva TVA) care cuprinde un drept de opțiune al statelor membre. Pentru exercitarea opțiunii, trebuie adugate mai multe noțiuni juridice imprecise. O scutire precum cea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este însă comparabilă cu aceasta.

22. Condiția de aplicare (negativă) a „denaturării concurenței” este în această privință „doar” o noțiune juridică imprecisă, în cazul căreia trebuie să se verifice, potrivit opiniei Curții, dacă grupul se poate baza pe calitatea de clienți a membrilor săi și în cazul în care nu ar beneficia de această scutire(11). Această verificare trebuie efectuată în fiecare caz individual și nu poate fi decisă în prealabil în mod abstract pentru anumite sectoare. Prin urmare, prevederea nu oferă legiuitorului național o marjă abstractă de reglementare, astfel încât articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este de asemenea necondiționat în această privință.

23. Pentru a produce un efect direct, dispoziția ar trebui să fie și suficient de precisă. Potrivit jurisprudenței, ne aflăm în situația aceasta „atunci când enunță o obligație în termeni neechivoci”(12). Pentru aceasta, textul directivei trebuie să fie suficient de clar(13).

24. După cum s-a menționat mai sus, condiția de aplicare (negativă) „denaturarea concurenței” este „doar” o noțiune juridică imprecisă, ale cărei condiții trebuie examinate. În această măsură, textul directivei este și suficient de clar.

25. În plus, Curtea a confirmat deja efectul direct al articolului 13 alineatul (1) din Directiva TVA, care condiționează impozitarea organismelor de drept public, printre altele, de apariția unei denaturări a concurenței(14). Chiar dacă această condiție presupune aprecierea factorilor economici, acest lucru nu se opune efectului său direct(15).

26. În plus, Regatul Unit în special nu dorește să recunoască un efect direct articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, deoarece statele membre trebuie să mai adopte reglementări privind forma juridică a unui grup și condițiile calității de membru.

27. Nu putem fi de acord însă nici cu această opinie. Într-adevăr, o dispoziție a unei directive care lasă statelor membre o marjă de apreciere largă nu este direct aplicabilă. Condiția scutirii de TVA prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu conferă însă statelor membre nicio marjă de apreciere cu privire la forma juridică a grupului și la condițiile calității de membru.

28. Dispoziția nu conține în această privință o putere de definire explicită a statelor membre, iar aceasta nici nu rezultă dintr-o referire implicită la dreptul civil național corespunzător. Potrivit unei jurisprudențe constante, printre altele, în cadrul scutirilor care sunt reglementate între timp de articolul 132 din Directiva TVA, trebuie să se evite divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul(16). La fel cum, potrivit unei jurisprudențe constante, termenul de proprietate prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA nu se poate referi la formele

existente în dreptul național(17), nu se poate recurge la dreptul național pentru definiția unui grup și pentru condițiile calitative de membru.

29. Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA corespunde astfel principiului preciziei și este de asemenea suficient de exact pentru a produce efecte directe(18).

30. Deoarece articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este, prin urmare, necondiționat din punctul de vedere al conținutului și suficient de precis, acesta are efect direct.

B – *Cu privire la fiecare dintre întrebările preliminare:*

1. Cu privire la a patra întrebare preliminară: definiția unui grup independent

31. Dintr-un total de șase întrebări preliminare, se va răspunde în primul rând la cea de a patra, deoarece este în speșă de o importanță primordială pentru domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

32. Instanța de trimitere dorește să afle în esență, prin cea de a patra întrebare preliminară, dacă grupul independent de persoane în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie să fie un subiect de drept distinct sau dacă poate fi, precum în cazul litigiului principal, un grup format din întreprinderi afiliate, ale cărui societăți își prestează servicii între ele.

33. În primul rând, trebuie să se constate în această privință că un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie să fie ca atare o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

34. Curtea a constatat deja *mutatis mutandis* cu privire la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA că, având în vedere necesitatea principală a unei interpretări stricte a scutirilor fiscale prevăzute de legislația în materie de TVA(19), o interpretare a acestei dispoziții care depășește modul univoc de redactare a acesteia nu este compatibilă cu scopul acestei dispoziții(20). Din modul de redactare reiese că grupul „independent” ca atare efectuează prestațiile și, prin urmare, trebuie să se facă distincție din punctul de vedere al TVA-ului între grup și membrii săi.

35. Întrucât scutirea este aplicată în acest scop numai prestațiilor de servicii care sunt efectuate prin intermediul grupului, nu și de către membrii acestuia, acesta trebuie să aibă calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA. În caz contrar, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, nici nu ar exista un serviciu taxabil prestat de grup care să fie scutit de TVA. Pot fi taxate numai prestațiile de servicii efectuate de „o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

36. Situația ar fi diferită numai dacă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar dori să asigure raza de acțiune a scutirii, respectiv neimpozitarea activităților membrilor grupului, prevăzând că simpla cooperare a unor astfel de persoane impozabile (sau neimpozabile) nu trebuie să aibă ca urmare perceperea TVA-ului. Acest lucru ar explica motivul pentru care grupul trebuie să presteze servicii necesare în mod direct pentru activitățile neimpozabile ale membrilor săi, putând solicita doar rambursarea exactă a plății lor din cheltuielile acelui serviciu.

37. Modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care trebuie interpretat în sens strict, se referă însă la prestarea de către un grup a serviciilor scutite, care, după cum am precizat în concluziile prezentate în cauza Comisia/Luxemburg(21), sunt taxabile doar dacă sunt efectuate de o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

38. Un grup independent nu trebuie să fie însă o persoană juridică. Curtea a statuat deja în mai

multe cazuri c? o personalitate juridic? proprie nu este o condi?ie pentru considerarea unei persoane ca fiind impozabil? în sensul articolului 9 din Directiva TVA(22). Decisiv este aici doar dac? o persoan?, respectiv un grup de persoane sau de active efectueaz? în mod „independent” o activitate economic? în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

39. În jurispruden?a sa, Curtea s?a ocupat deja cu mai multe situa?ii privind criteriul independen?ei conform articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în care s?a ridicat întotdeauna întrebarea dac? o persoan? sau o universalitate de bunuri s?a aflat într?un raport de subordonare fa?? de o alt? persoan? impozabil?, iar astfel, în aplicarea direct? sau prin analogie a articolului 10 din Directiva TVA, nu a efectuat în mod independent o activitate. Obiectul a fost independen?a unei persoane fa?? de mandantul ei(23), a asocia?ilor fa?? de societatea lor(24) ?i a unit??ilor unei organiza?ii fa?? de organiza?ie(25).

40. Mai ales ultima jurispruden?? citat? privind unit??ile organiza?ionale poate fi transpus? asupra cazului de fa??. Astfel, un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA are drept obiectiv s? ofere membrilor s?i o structur? comun? de colaborare(26), care este deci independent? din punct de vedere organiza?ional. În cazul unit??ilor organiza?ionale, Curtea a negat independen?a în special atunci când acestea nu pot dispune de un patrimoniu propriu(27). Un concern ca atare, adic? un grup format din mai multe societ??i independente numai pe baza participa?iilor existente, nu poate dispune de un patrimoniu. Prin urmare, un astfel de grup nu reprezint? astfel în principiu o persoan? impozabil? în sensul articolului 9 alineatul (1), iar de aceea nici nu poate fi un grup independent în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

41. Aceast? interpretare este confirmat? de existen?a reglement?rii speciale a articolului 11 din Directiva TVA. Potrivit acesteia, statele membre pot „considera ca persoan? impozabil? unic? orice persoane [...] care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale”. Doar aceast? reglementare are drept scop tratarea întreprinderilor afiliate drept persoan? impozabil? unic? ?i prin urmare scutirea de TVA a serviciilor efectuate în cadrul grupului.

42. Este adev?rat c?, în anumite condi?ii, o societate independent? cu mai mul?i asocia?i din cadrul unui grup poate fi calificat? drept grup independent. Scutirea ar opera în acest caz doar cu privire la serviciile unei societ??i prestate asocia?ilor ei, deoarece articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA scute?te doar serviciile grupului efectuate c?tre membrii s?i, dar nu opereaz? ?i în sens opus. Astfel de servicii nu constituie îns? obiectul litigiului principal, astfel încât nu este necesar? continuarea examin?rii în aceast? privin??.

43. Astfel, scutirea prev?zută de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este aplicabil? de la bun început unui caz precum cel din litigiul principal, deoarece nu se presteaz? servicii de c?tre un grup independent, în sensul dispozi?iei, c?tre membrii s?i.

44. Ca r?spuns la cea de a patra întrebare preliminar?, trebuie ar?tat c? un grup independent de persoane în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) nu trebuie s? fie o persoan? juridic?, dar trebuie s? fie o persoan? impozabil? în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Aceast? condi?ie nu este îndeplinit? de un grup care este format din societ??i afiliate.

2. Cu privire la prima, la a doua, la a treia ?i la a ?asea întrebare preliminar?: aplicarea în cazul unui grup „transfrontalier”

45. Prin intermediul primei, al celei de a doua, al celei de a treia ?i al celei de a ?asea întreb?ri preliminare, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dac? ?i în ce condi?ii scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi aplicat? ?i unui grup care

ac?ioneaz? transfrontalier.

46. Acest lucru presupune, drept aspect prealabil, dup? cum a men?ionat ?i Republica Federal? Germania, ca scutirea prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA s? fie aplicabil? în primul rând întreprinderilor care presteaz? servicii financiare scutite în sensul articolului 135 din Directiva TVA. Dup? cum am motivat în Concluziile noastre în cauza Aviva(28), nu acesta este cazul. Având în vedere pozi?ia sa în sistemul directivei ?i geneza acestuia, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA cuprinde doar grupuri de persoane impozabile care efectueaz? opera?iuni scutite conform articolului 132 din Directiva TVA. Serviciile financiare nu intr? în această categorie.

47. Independent de acest aspect, din directiv? nu se poate deduce o aplicare transfrontalier? a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Acest lucru rezult?, dup? cum am motivat în Concluziile noastre în cauza Aviva(29), din A ?asea directiv?. Acest lucru rezult? în plus ?i din dificultatea aprecierii de c?tre mai multe state membre a condi?iilor de aplicare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. În cele din urm?, veniturile din impozite ale unui stat membru ar depinde de situa?ii (alternante) ?i de aprecieri neverificabile în alte state membre (sau chiar ??ri ter?e). Acest lucru ar crea probleme practice semnificative, s?ar opune principiului de drept al Uniunii al competen?ei fiscale pe propriul teritoriu(30) putând s? justifice astfel ?i o atingere adus? libert??ilor fundamentale prin Directiva TVA.

3. Cu privire la a cincea întrebare preliminar?: majorarea costurilor cu 5 %

48. Prin intermediul celei de a cincea întreb?ri preliminare, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? scutirea prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplic? ?i în cazul în care persoana impozabil? a facturat pre?ul serviciilor sale potrivit dispozi?iilor privind fiscalitatea direct? ale statului membru în care este stabilit?, potrivit costurilor rezultate, la care se mai aplic? un adaos, în spe?? în cuantum de 5 %.

49. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, scutirea serviciilor prestate de un grup se efectueaz? doar cu condi?ia ca grupul s? solicite membrilor s?i „rambursarea exact? a p?r?ii lor din cheltuielile comune”.

50. Dac? s?a stabilit în spe?? c? s?a datorat mai mult decât costurile în sensul acestei prevederi, dup? cum a comunicat instan?a de trimitere, atunci nu este îndeplinit? această condi?ie a scutirii.

51. Situa?ia ar fi diferit? numai în cazul în care no?iunea de costuri de la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA include ?i costurile pl??ii efectuate c?tre antreprenor, care se reflect? poate într?un adaos la cheltuielile efective pentru prestarea serviciului. În această privin??, exist? îns? îndoieli considerabile. Această interpretare este în primul rând contrar? modului de redactare a dispozi?iei în aproape toate limbile. „Rambursare”(31) sau chiar returnare(32), respectiv restituire(33) cuprinde, potrivit unei utiliz?ri normale a limbii, doar ceea ce s?a cheltuit, nu ?i o remunerare. Luarea în considerare a unei pl??i c?tre antreprenor nu este compatibil? nici cu obiectivul scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, pe care l?am expus în Concluziile noastre în cauza Aviva(34). Acest obiectiv const? în extinderea unei alte scutiri asupra unei etape anterioare, deoarece persoanele impozabile coopereaz? între ele din motive concuren?iale. Ideea unei pl??i a antreprenorului drept element de cost al grupului nu este compatibil? cu înl?turarea unui dezavantaj concuren?ial.

52. La cea de a cincea întrebare preliminar? trebuie s? se r?spund?, prin urmare, c? scutirea prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se aplic? dac? pentru serviciul prestat se pl?te?te o contrapresta?ie ce dep??e?te costurile ocazionate. La fel se întâmpl? ?i în

cazul în care, potrivit dispozițiilor privind fiscalitatea directă, se plătește doar un adaos forfetar la costuri.

VI – Concluzie

53. În aceste împrejurări, propunem Curții, să răspundă la cererea de decizie preliminară formulată de Administrația apgabaltiesä (Curtea Administrativă Regională, Letonia) după cum urmează:

„1) Un grup independent de persoane în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) nu trebuie să fie o persoană juridică, dar trebuie să fie o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Un grup format din societăți afiliate nu îndeplinește ca atare această condiție.

2) Articolul 132 alineatul (1) litera (f) cuprinde în contextul din prezenta cauză doar grupuri de persoane impozabile care efectuează operațiuni scutite conform articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA. Grupurile formate din societăți de servicii financiare nu intră, așadar, în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

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

4) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se aplică dacă pentru serviciul prestat se plătește o contraprestație ce depășește costurile ocazionate. La fel se întâmplă și în cazul în care, potrivit dispozițiilor privind fiscalitatea directă, se plătește doar un adaos forfetar la costuri.”

1 Limba originală: germană.

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

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

4 Pe lângă procedura de față, este vorba despre cauzele C-274/15 (Comisia/Luxemburg), C-605/15 (Aviva) și C-616/15 (Comisia/Germania).

5 Numărul de dosar al Curții de Justiție: C-605/15.

6 Corespondentul acestei dispoziții în 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”), înlocuită între timp, a fost dispoziția articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f). În cadrul prezentei proceduri, se va ține seama de asemenea de jurisprudența Curții referitoare la aceasta.

7 A se vedea printre altele Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punctul 25), Hotărârea din 22 iunie 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, punctul 29), Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 51), și Hotărârea din 7 iulie 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punctul 16); a se vedea deja Hotărârea din 4 decembrie 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, punctul 12).

- 8 A se vedea printre altele Hotărârea din 23 februarie 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava ?i al?ii (C?236/92, EU:C:1994:60, punctul 9), Hotărârea din 26 octombrie 2006, Pohl?Boskamp (C?317/05, EU:C:2006:684, punctul 41), Hotărârea din 1 iulie 2010, Gassmayr (C?194/08, EU:C:2010:386, punctul 45), Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 32), ?i Hotărârea din 7 iulie 2016, Ambisig (C?46/15, EU:C:2016:530, punctul 17).
- 9 A se vedea în acest sens, cu privire la o alt? scutire fiscal?, Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punctul 49).
- 10 Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva ?i Marenave Schiffahrt (C?108/14 ?i C?109/14, EU:C:2015:496, punctul 50).
- 11 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, punctul 59).
- 12 Hotărârea din 23 februarie 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava ?i al?ii (C?236/92, EU:C:1994:60, punctul 10), Hotărârea din 17 septembrie 1996, Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio ?i al?ii (C?246/94-C?249/94, EU:C:1996:329, punctul 19), Hotărârea din 29 mai 1997, Klattner (C?389/95, EU:C:1997:258, punctul 33), ?i Hotărârea din 1 iulie 2010, Gassmayr (C?194/08, EU:C:2010:386, punctul 45).
- 13 A se vedea printre altele Hotărârea din 25 ianuarie 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, punctul 11), Hotărârea din 4 decembrie 1997, Kampelmann ?i al?ii (C?253/96-C?258/96, EU:C:1997:585, punctul 38), Hotărârea din 9 septembrie 2004, Meiland Azewijn (C?292/02, EU:C:2004:499, punctul 61), Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey (C?549/11, EU:C:2012:832, punctul 53), ?i Hotărârea din 6 octombrie 2015, T?Mobile Czech Republic ?i Vodafone Czech Republic (C?508/14, EU:C:2015:657, punctul 53).
- 14 A se vedea al doilea paragraf al dispozi?iei, care corespunde articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A ?asea Directiv?.
- 15 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino ?i al?ii (231/87 ?i 129/88, EU:C:1989:381, punctele 32 ?i 33), precum ?i Hotărârea din 8 iunie 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04, EU:C:2006:374, punctul 31) cu privire la articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A ?asea directiv?.
- 16 A se vedea printre altele Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, punctul 15), Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, punctul 15), Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, punctul 17), ?i Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punctul 17).
- 17 A se vedea printre altele Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, punctul 7), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punctul 62), ?i Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, punctul 51).
- 18 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, punctele 58-65).
- 19 A se vedea, în ceea ce prive?te principiul repetat ulterior în jurispruden?a constant?, Hotărârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262, punctul 19), Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air (C?382/02, EU:C:2004:534, punctul

25), ?i Hot?rârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punctul 18).

20 Hot?rârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punctele 13 ?i 14), privind articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv?.

21 A se vedea Concluziile noastre prezentate la 6 octombrie 2016 în cauza C?274/15 (punctul 49 ?i urm?toarele).

22 A se vedea Hot?rârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punctul 8), ?i Hot?rârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punctul 28); a se vedea în acest sens ?i Hot?rârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva ?i Marenave Schiffahrt (C?108/14 ?i C?109/14, EU:C:2015:496, punctul 37), care pare c? poate fi transpus? în această privin?? asupra articolului 9 din Directiva TVA.

23 Hot?rârea din 26 martie 1987, Comisia/??rile de Jos (235/85, EU:C:1987:161), Hot?rârea din 25 iulie 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, EU:C:1991:332), ?i Hot?rârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania (C?154/08, EU:C:2009:695).

24 Hot?rârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46), ?i Hot?rârea din 18 octombrie 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615).

25 Hot?rârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196), ?i Hot?rârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA) (C?7/13, EU:C:2014:2225), fiecare cu privire la sucursala unei societ??i, precum ?i Hot?rârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635), cu privire la organismul unei municipalit??i.

26 Hot?rârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, punctul 37).

27 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:431, punctul 46), precum ?i Hot?rârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punctul 38); a se vedea în plus Hot?rârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, punctul 37), ?i Hot?rârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA) (C?7/13, EU:C:2014:2225, punctul 26), care se refer? la capitalul social propriu.

28 A se vedea Concluziile noastre din aceea?i dat? prezentate în cauza C?605/15 (punctul 19 ?i urm?toarele).

29 A se vedea Concluziile noastre prezentate la aceea?i dat? în cauza C?605/15 (punctul 36 ?i urm?toarele).

30 A se vedea în general cu privire la principiul teritorialit??ii, Hot?rârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785, punctul 46), Hot?rârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C?182/08, EU:C:2009:559, punctul 82 ?i urm?toarele), Hot?rârea din 5 iulie 2012, SIAT (C?318/10, EU:C:2012:415, punctele 45 ?i 46); a se vedea cu privire la principiul teritorialit??ii în materie de TVA de asemenea Hot?rârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, punctul 42).

31 Englez?: „exact reimbursement”, francez?: „remboursement exact”, suedez?: „ersättning”, spaniol?: „reembolso exacto”, leton?: „prec?zi atmaks?t”, polon?: „zwrotu przypadaj?cej”.

32 Neerlandez?: „terugbetaling”.

33 Italian?: „rimborso”, bulgar?: „??????????????? (...) ??????”; a se vedea versiunea danez? aparent mai extins?: „godtgørelse”, care face referire la o „desp?gubire”.

34 A se vedea Concluziile noastre din aceea?i dat? prezentate în cauza C?605/15 (punctele 20 ?i 21).