

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 września 2017 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. f) – Zwolnienie świadczenia usług przez niezależne grupy osób na rzecz ich członków – Ograniczenie do niezależnych grup, których członkowie wykonują ograniczoną liczbę zawodów

W sprawie C-616/15

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 20 listopada 2015 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez M. Owsiany-Hornung, B.R. Killmanna oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez T. Henzego, J. Möllera oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, C. Vajda (sprawozdawca), K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: X. Lopez Bancalari, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 lutego 2017 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 kwietnia 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez ograniczenie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) do niezależnych grup osób (zwanych dalej „niezależnymi grupami”), których członkowie wykonują ograniczoną liczbę zawodów, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciąży na mocy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

2 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”) została uchylona i zastąpiona ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. dyrektywą 2006/112. Artykuł 4 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

[...]”.

3 Artykuł 13 cz. 1 A szóstej dyrektywy przewiduje:

„1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te są od członków całkowitego zwrotu kosztów ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadziło do zakłócenia konkurencji;

[...]”.

4 Artykuł 28 ust. 3 i 4 tej dyrektywy stanowi:

„3. W okresie przejściowym, określonym w ust. 4, państwa członkowskie mogą:

a) utrzymać opodatkowanie transakcji zwolnionych od podatku na podstawie art. 13 lub 15 wymienionych w załączniku E do niniejszej dyrektywy;

[...]

4. Okres przejściowy trwa początkowo przez pięć lat, począwszy od dnia 1 stycznia 1978 r. Najpóźniej sześć miesięcy przed końcem tego okresu, a później w miarę potrzeby, Rada weryfikuje sytuację powstałą na skutek odstępstw ustanowionych w ust. 3, na podstawie sprawozdania Komisji i określi jednomyślnie, na wniosek Komisji czy znieść niektóre, czy wszystkie te odstępstwa”.

5 Załącznik E do rzeczony dyrektywy, zatytułowany „Wykaz transakcji wymienionych w art. 28 ust. 3 pkt [lit.] a)”, przewidywa:

„[...]

3. Transakcje określone w art. 13 cz. A ust. 1 lit. f) z wyjątkiem transakcji grup przedstawicieli zawodów natury medycznej i paramedycznej

[...]”.

Osiemnasta dyrektywa 89/465/EWG

6 Zgodnie z art. 1 osiemnastej dyrektywy Rady 89/465/EWG z dnia 18 lipca 1989 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – zniesienie niektórych odstępstw przewidzianych w art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388 (Dz.U. 1989, L 226, s. 21):

„W dyrektywie 77/388/EWG wprowadza się następujące zmiany:

Z mocą od dnia 1 stycznia 1990 r. wykreśla się transakcje określone w załączniku E pkt 1, 3–6, 8, 9, 10, 12, 13 oraz 14.

[...]”.

Dyrektywa 2006/112

7 Artykuł 13 ust. 1 akapity pierwszy i drugi dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji”.

8 Artykuł 131 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w tytule IX tej dyrektywy, zatytułowanym „Zwolnienia”, w rozdziale 1, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, przewiduje:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów

wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

9 Artykuł 132 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w tytule IX tej dyrektywy, w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, stanowi w ust. 1:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) świadczenie usług przez pocztę państwową i dostawa towarów z tymi usługami związana, z wyjątkiem przewozu osób i usług telekomunikacyjnych;
- b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;
- c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie;
- d) dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;
- e) świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostarczanie protez dentystycznych przez dentystów oraz techników dentystycznych;
- f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do oddania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji;
- g) świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie;

[...]

- i) kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, ściśle ze świadczeniem usług i dostaw towarów ściśle z tymi działalnościami związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie;

[...]

- m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym;
- n) świadczenie niektórych usług kulturalnych, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane

państwo czonkowskie;

[...].

10 Zgodnie z art. 133 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112:

„Państwa czonkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego ka?dego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

[...]

d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

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

„Państwa czonkowskie zwalniają następujące transakcje:

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

[...]

d) transakcje, ściśle z powiązaniem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;

e) transakcje, ściśle z powiązaniem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet bieżących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innych metali, jak również banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które przedstawiają wartość numizmatyczną;

[...].

Prawo niemieckie

12 Rozdział drugi Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), zatytułowany „Zwolnienie i zwrot podatku”, w § 4 zawiera listę usług zwolnionych z VAT. Zgodnie z § 4 pkt 14 UStG, w wersji mającej zastosowanie do rozpatrywanych okoliczności faktycznych, zwolnione są:

„a) świadczenie opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, lekarza, dentysty, naturopaty, fizjoterapeuty, położnej lub każdej innej zawodowej działalności medycznej o podobnym charakterze. Pierwsze zdanie nie ma zastosowania do dostawy i naprawy protez dentystycznych [...] oraz aparatów ortodontycznych [...], jeżeli przedsiębiorca wytworzy je lub naprawi w swoim przedsiębiorstwie;

b) opieka szpitalna i medyczna, w tym diagnostyka, badania medyczne, zapobieganie, rehabilitacja, pomoc okołoporodowa oraz usługi hospicyjne, jak również ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego [...];

[...]

d) inne usługi świadczone przez grupy, których członkowie wykonują zawody określone w lit. a) lub należą do placówek określonych w lit. b), na rzecz ich członków, gdy usługi te są bezpośrednio niezbędne do wykonywania działalności, o których mowa w lit. a) lub b), oraz gdy grupy te ograniczają się do oddania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach;

[...]”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

13 W wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 23 listopada 2009 r. Komisja poinformowała Republikę Federalną Niemiec o wątpliwościach co do zgodności przepisów prawa krajowego dotyczących zwolnienia z VAT usług realizowanych przez niezależne grupy osób prowadzących działalność, która jest zwolniona z VAT lub w związku z którą to działalność osoby te nie są uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności.

14 Komisja podniosła w tym wezwaniu, że prawo niemieckie ogranicza to zwolnienie do świadczenia usług przez niezależne grupy, których członkowie wykonują działalność lub zawody w dziedzinie ochrony zdrowia, podczas gdy dyrektywa 2006/112 nie ogranicza rozpatrywanego zwolnienia do grup należących do określonych kategorii zawodowych, lecz ustanawia to zwolnienie dla grup wszystkich osób, w zakresie, w jakim osoby te są zwolnione z VAT lub nie są uznawane za podatników w odniesieniu do prowadzonej przez nie działalności. W konsekwencji Komisja uważa, że prawo niemieckie dotyczące podatku obrotowego nie jest zgodne z celami prawa Unii, do realizacji których dąży dyrektywa 2006/112.

15 Republika Federalna Niemiec udzieliła odpowiedzi na to wezwanie do usunięcia uchybienia pismem z dnia 22 marca 2010 r. W piśmie tym Republika Federalna Niemiec potwierdziła, że niemieckie przepisy istotnie zwalniają świadczenie usług realizowane przez niezależne grupy, wyłącznie gdy chodzi o grupy lekarzy lub osób wykonujących zawody paramedyczne, jak również grupy szpitali lub placówek o podobnym charakterze. Republika Federalna Niemiec podniosła, iż ograniczenie to jest uzasadnione tym, że obowiązkiem krajowego ustawodawcy jest ustalenie, jakie kategorie zawodowe mogą korzystać z rozpatrywanego zwolnienia, nie powodując zakłóceń konkurencji. I tak, zdaniem tego państwa członkowskiego, po przeprowadzeniu badania niemiecki ustawodawca, uznając, że zwolnienie to ma uzasadnienie wyłącznie w odniesieniu do sektora ochrony zdrowia.

16 W dniu 7 kwietnia 2011 r. Komisja skierowała do Republiki Federalnej Niemiec uzasadnioną opinię. Komisja wyraziła w niej wątpliwości wobec twierdzenia tego państwa członkowskiego, zgodnie z którym, aby uniknąć zakłóceń konkurencji, rozpatrywane zwolnienie może przysługiwać wyłącznie w przypadku działalności lub zawodów związanych z ochroną zdrowia. Zdaniem tej instytucji z procedury legislacyjnej Unii wynika, że dyrektywa 2006/112 zmierza wątpliwie do rozszerzenia zwolnienia na grupy obejmujące inne kategorie osób. Komisja podniosła ponadto, że niemieckie sądy niejednokrotnie musiały rozszerzać zakres stosowania rozpatrywanego zwolnienia na grupy zawodowe inne niż te wyszczególnione w niemieckim uregulowaniu dotyczącym podatku obrotowego.

17 Komisja wskazała także, iż nie dostrzega, na czym niemiecki ustawodawca oparłby twierdzenie trwające o zakłóceń konkurencji, w sytuacji gdyby oprócz już zwolnionych zawodów związanych z ochroną zdrowia miały przysnąć rozpatrywane zwolnienie wszystkim krajowym

sektorom gospodarczym. Instytucja ta stwierdziła, że rzeczony ustawodawca nie powinien oceniać ewentualnych zakłóceń konkurencji w oparciu o względy natury ogólnej. Zdaniem Komisji wręcz przeciwnie, rozpatrywanego zwolnienia należy odmawiać wyjącznie w przypadku realnego zagrożenia, że zwolnienie to samo w sobie może spowodować natychmiastowo i w przyszłości zakłócenia konkurencji.

18 Pismem z dnia 6 czerwca 2011 r. Republika Federalna Niemiec udzieliła odpowiedzi na wskazane uzasadnione opinie. W piśmie tym zwróciła uwagę, po pierwsze, na miejsce, jakie przepis dotyczący rozpatrywanego zwolnienia zajmuje w dyrektywie 2006/112, a mianowicie w rozdziale poświęconym zwolnieniom dotyczącym określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym. Republika Federalna Niemiec wywnioskowała z tego, że zwolnienia nie można rozciągnąć na wszystkie rodzaje działalności występujące w życiu gospodarczym.

19 Po drugie, Republika Federalna Niemiec podniosła, że transpozycja danego przepisu do prawa wewnętrznego uwzględniała w pełni zakaz zakłóceń konkurencji, ograniczając to zwolnienie do niektórych kategorii zawodowych należących do sektora ochrony zdrowia. W tym względzie owo państwo członkowskie pokreśliło, iż ustawodawca niemiecki stwierdził, że rzeczony zwolnienie jest uzasadnione wyjącznie w odniesieniu do grup zawodowych w dziedzinie ochrony zdrowia, ponieważ w zakresie działalności proponowanych przez tego rodzaju grupy niezależni usługodawcy nie istnieją.

20 Po trzecie, rzeczony państwo członkowskie podniosło, że Komisja nie wskazała, jaka kategoria zawodowa jest jakoby niesłusznie wyjączona przez niemieckie prawo z rozpatrywanego zwolnienia.

21 W konsekwencji Republika Federalna Niemiec odrzuciła wezwanie Komisji do podjęcia przez to państwo koniecznych kroków w celu zastosowania się do uzasadnionej opinii.

22 Ponieważ niemieckie przepisy dotyczące podatku obrotowego nadal ograniczają zwolnienie z VAT do niezależnych grup, których członkowie prowadzą działalność w sektorze ochrony zdrowia, Komisja postanowiła wnieść do Trybunału rozpatrywane skargi.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

23 Komisja podnosi, że sporne uregulowanie prawa niemieckiego, czyli § 4 pkt 14 UStG, ogranicza przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 zwolnienie do usług świadczonych przez niezależne grupy, których członkowie wykonują ograniczoną liczbę zawodów, zasadniczo ograniczonych do sektora ochrony zdrowia. Zdaniem Komisji ograniczenie to jest niezgodne ze wskazanym art. 132 ust. 1 lit. f).

24 W pierwszej kolejności Komisja uważa, że wskazane uregulowanie nie jest zgodne z zakresem stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, ponieważ zakres ten nie jest ograniczony do usług świadczonych przez niezależne grupy, których członkowie wykonują pewne określone kategorie zawodów.

25 Według Komisji przewidziane w tym przepisie zwolnienie nie jest ograniczone do niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność w interesie publicznym, lecz dotyczy wszystkich niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność zwolnioną z VAT. Instytucja ta dodaje, że nawet gdyby zwolnienie to dotyczyło wyjącznie niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność w interesie publicznym, to jego zakres zastosowania nie byłby jednak ograniczony do niezależnych grup, których członkowie wykonują zawody

należące do sektora ochrony zdrowia, jak przewiduje to sporne uregulowanie prawa niemieckiego.

26 Komisja stwierdza, że dokonany przez nią wykładni zakresu stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 potwierdza brzmienie tego przepisu, jego cel oraz kontekst historyczny, w jaki wpisuje się ów przepis, a także wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), w którym Trybunał zastosował rozpatrywane zwolnienie do usług świadczonych przez grupy zakładów ubezpieczeniowych.

27 Zdaniem Komisji sama okoliczność, że rozdział, w którym znajduje się art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, jest zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, nie wystarcza, aby brzmienie tego przepisu pozbawiło jego jednoznacznego charakteru. Tytuł tego rozdziału jest wynikiem zaniedbania redakcyjnego, które to zaniedbanie można wytłumaczyć faktem, że pierwotny projekt dotyczący szóstej dyrektywy przewidywał ograniczenie rozpatrywanego zwolnienia do niezależnych grup o charakterze medycznym lub paramedycznym.

28 W drugiej kolejności Komisja uważa, że sporne uregulowanie prawa niemieckiego nie może być uzasadnione odesłaniem do przesłanki dotyczącej braku zakłóceń konkurencji, o której mowa w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

29 Zdaniem owej instytucji występowanie lub brak zakłóceń konkurencji mogą być rozważane wyłącznie w zależności od okoliczności danej sprawy. Istnienia zakłóceń konkurencji nie można oceniać w sposób ogólny w odniesieniu do usług świadczonych przez określone zawody oraz w odniesieniu do związanych z nimi bezpośrednio usług oferowanych przez niezależne grupy. W związku z tym sprzeczne z pełnym zastosowaniem dyrektywy 2006/112 jest, aby sam ustawodawca przeprowadził to badanie według kategorii w odniesieniu do całych sektorów zawodowych, jak uczynił to niemiecki ustawodawca.

30 Republika Federalna Niemiec podnosi w pierwszej kolejności, że z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 oraz z pozycji tego przepisu w ramach tej dyrektywy, a także z kontekstu historycznego, w jaki przepis ten się wpisuje, jak również z celów realizowanych przez ów przepis wynika, iż podmiotowy zakres stosowania rozpatrywanego zwolnienia jest ograniczony do grup osób wykonujących pewne rodzaje działalności w interesie publicznym.

31 Przede wszystkim, jeżeli chodzi o to brzmienie i tę pozycję, Republika Federalna Niemiec zauważa, że rzeczony zwolnienie znajduje się w art. 132 dyrektywy 2006/112, który jest zawarty w rozdziale 2 owej dyrektywy, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Wynika stąd, że przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) tej dyrektywy zwolnienie dotyczy wyłącznie świadczeń usług realizowanych przez niezależne grupy, których członkowie wykonują działalność prowadzoną w interesie publicznym.

32 Owo państwo członkowskie uważa w szczególności, że przewidziane we wspomnianym przepisie zwolnienie ma zastosowanie wyłącznie do niezależnych grup, których członkowie wykonują rodzaje działalności wskazane w art. 132 ust. 1 lit. b)–e) dyrektywy 2006/112, poprzedzające znajdujące się w art. 132 ust. 1 lit. f) owej dyrektywy zwolnienie i dotyczące sektora ochrony zdrowia. Gdyby tak nie było, prawodawca umieściłby to zwolnienie na końcu art. 132 dyrektywy 2006/112 bądź w odrębnym artykule.

33 Wykładnia, zgodnie z którą rozpatrywane zwolnienie dotyczy rodzajów działalności wskazanych w art. 132 ust. 1 lit. b)–e) dyrektywy 2006/112, jest poparta użyciem wyrazu „zawodowe” przez Trybunał w ramach dokonanej przez niego wykładni tego zwolnienia w wyroku z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37). W dyrektywie 2006/112 wyraz „zawód” jest bowiem

zasadniczo używany w kontekście zawodów medycznych.

34 Wreszcie, Republika Federalna Niemiec uważa, że jej argumentacja potwierdza kontekst historyczny, w jaki wpisuje się art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112. W tym względzie zwraca ona w szczególności uwagę, że w pierwszej wersji szóstej dyrektywy art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z pkt 3 załącznika E do tej dyrektywy miało zapewnić, aby zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) owej dyrektywy miało zastosowanie do usług świadczonych przez niezależne grupy o charakterze medycznym lub paramedycznym, podczas gdy państwa członkowskie mogły nadal opodatkowywać, do dnia 31 grudnia 1989 r., analogiczne usługi świadczone przez innego rodzaju niezależne grupy. Uchylenie od dnia 1 stycznia 1990 r. tej możliwości nie zmieniło zakresu stosowania rozpatrywanego zwolnienia, lecz miało raczej na celu usunięcie pewnych trudności natury czysto praktycznej, niezwiązanych z systemem VAT.

35 W drugiej kolejności Republika Federalna Niemiec uważa, że sporne uregulowanie prawa niemieckiego jest zasadne w świetle przesłanki, zgodnie z którą rozpatrywane zwolnienie ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy nie może ono prowadzić do zakłócenia konkurencji. Republika Federalna Niemiec podnosi, że wbrew temu, co twierdzi Komisja, ustawodawca krajowy może dokonywać dla poszczególnych kategorii zawodowych oceny ryzyka zakłóceń konkurencji istniejącego w ramach pewnych kategorii zawodowych, a zatem może ograniczyć rozpatrywane zwolnienie do niektórych z tych kategorii.

36 W tym względzie wskazane państwo członkowskie przypomina, że przesłanka ta nie jest ani wystarczająco jasna, ani bezwarunkowa z punktu widzenia jej treści oraz że wymaga ona zatem sprecyzowania na poziomie krajowym. Ocena wskazanej przesłanki nie może zostać powierzona organom podatkowym, ponieważ może ona zostać dokonana jedynie na podstawie kompleksowej analizy gospodarczej dotyczącej każdego rodzaju działalności.

37 W tej sytuacji Republika Federalna Niemiec uważa, że z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroku z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 35, 36), wynika, iż ocena przesłanki dotyczącej braku zakłóceń konkurencji, zawartej w art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112, która jest analogiczna do tej znajdującej się w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, może zostać dokonana przez ustawodawcę krajowego.

38 Republika Federalna Niemiec dodaje, że w ramach skargi wniesionej na podstawie art. 258 TFUE to do Komisji należy wykazanie istnienia zarzucanego uchybienia i dostarczenie Trybunałowi dowodów niezbędnych do sprawdzenia przezeń istnienia tego uchybienia. Natomiast zdaniem tego państwa członkowskiego instytucja ta nie wykazała, że zwolnienie świadczeń usług realizowanych przez niezależne grupy na rzecz ich członków nie spowodowałoby zakłóceń konkurencji w sektorach innych niż sektor zawodów związanych z ochroną zdrowia, o którym mowa w UStG.

Ocena Trybunału

39 Tytułem wstępu należy podkreślić, że skarga Komisji dotyczy jedynie ograniczenia przez Republikę Federalną Niemiec zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 do grup, których członkowie wykonują ograniczoną liczbę zawodów.

40 Należy zatem w pierwszej kolejności zbadać podmiotowy zakres stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, a w drugiej kolejności ocenić przewidziany w tym przepisie przesłankę dotyczącą braku zakłóceń konkurencji.

W przedmiocie zakresu stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112

41 W odniesieniu do zakresu stosowania art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 główny zarzut Komisji opiera się na tym, że zwolnienie określone w tym przepisie jest ograniczone nie do niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność prowadzoną w interesie publicznym, lecz do wszystkich niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność zwolnioną z VAT, w tym w konsekwencji do tych grup, których członkowie wykonują działalność gospodarczą w sektorze bankowym i ubezpieczeniowym. Tytułem pomocniczym Komisja twierdzi, że nawet gdyby przepis ten dotyczył wyłącznie niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność prowadzoną w interesie publicznym, jego zakres zastosowania nie byłby jednak ograniczony do niezależnych grup, których członkowie wykonują zawody należące do sektora ochrony zdrowia, jak przewiduje to sporne uregulowanie prawa niemieckiego.

42 W tym względzie należy zauważyć, że brzmienie tego przepisu, który dotyczy działalności zwolnionej członków niezależnej grupy, nie wyklucza możliwości zastosowania tego zwolnienia do wszystkich niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność zwolnioną z VAT.

43 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której częścią ten przepis stanowi (wyroki: z dnia 26 kwietnia 2012 r., *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, pkt 22; z dnia 4 kwietnia 2017 r., *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, należy zaznaczyć, że przepis ów znajduje się w rozdziale 2 tytułu IX owej dyrektywy, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Tytuł tego rozdziału wskazuje, że przewidziane w omawianym przepisie zwolnienie dotyczy wyłącznie niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność prowadzoną w interesie publicznym.

45 Wykładni tego potwierdza także struktura tytułu IX rzeczonyj dyrektywy, którego przedmiotem są „Zwolnienia”. Otóż w ramach dyrektywy 2006/112 art. 132 ust. 1 lit. f) znajduje się nie w rozdziale 1 tego tytułu, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, lecz w rozdziale 2 tego tytułu. Ponadto we wskazanym tytule dokonano rozróżnienia pomiędzy rozdziałem 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, a rozdziałem 3, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności”, które to rozróżnienie wskazuje, że zasady przewidziane w tym rozdziale 2 dla niektórych działalności wykonywanych w interesie publicznym nie mają zastosowania do innych rodzajów działalności określonych w tym rozdziale 3.

46 Otóż we wskazanym rozdziale 3, w art. 135 ust. 1 lit. a) znajdują się zwolnienia „transakcji ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych”, a także, w lit. d) i e) tego przepisu, zwolnienia niektórych transakcji z sektora usług finansowych, takich jak w szczególności „transakcje, wyłącznie z pośrednictwem, dotyczących rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych”, czy te „transakcje, wyłącznie z pośrednictwem, dotyczących walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy”. Z ogólnej systematyki dyrektywy 2006/112 wynika zatem, że przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 zwolnienie nie ma zastosowania do transakcji wykonywanych w sektorze ubezpieczeniowym i reasekuracyjnym ani do tych realizowanych w sektorze usług finansowych oraz że w rezultacie usługi świadczone przez niezależne grupy, których członkowie prowadzą działalność w tych sektorach, nie wchodzi w zakres tego zwolnienia.

47 W odniesieniu do celu art. 132 ust. 1 lit. f) w ramach dyrektywy 2006/112 należy przypomnieć cel całości przepisu art. 132 dyrektywy 2006/112, który polega na zwolnieniu z VAT

niektórych rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym w celu ułatwienia dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania VAT (wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Usługi świadczenia usług realizowane przez dane niezależne grupy wchodzi zatem w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, jeżeli te usługi świadczenia usług bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania działalności prowadzonej w interesie publicznym, określonej w art. 132 tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 31–33).

49 Ponadto należy przypomnieć, że zakres stosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 132 dyrektywy 2006/112, powinien być interpretowany w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT obejmuje każdą usługę świadczoną odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Z powyższego wynika, że usługi świadczenia usług, które nie przyczyniają się bezpośrednio do wykonywania działalności prowadzonej w interesie publicznym, określonej w tym art. 132, lecz do wykonywania innych rodzajów działalności zwolnionej, w szczególności na podstawie art. 135 tej dyrektywy, nie mogą być objęte zakresem zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

51 W konsekwencji art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie dotyczy wyłącznie niezależnych grup, których członkowie wykonują wskazaną w tym artykule działalność prowadzoną w interesie ogólnym. W związku z tym należy oddalić główny zarzut Komisji, zgodnie z którym zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie jest ograniczony do niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność prowadzoną w interesie publicznym.

52 W tym względzie należy zauważyć, że Trybunał – w odróżnieniu od tego, co dokonał on w ramach niniejszej sprawy – w wyroku z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nie rozstrzygnął kwestii, czy zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy [odpowiadającym art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112] jest ograniczone do usług świadczonych przez niezależne grupy, której członkowie wykonują działalność prowadzoną w interesie publicznym.

53 Niemniej argumenty Republiki Federalnej Niemiec, zgodnie z którymi zwolnienie określone w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 jest ograniczone do niezależnych grup, których członkowie wykonują działalność zawodową w sektorze ochrony zdrowia, należy oddalić.

54 Po pierwsze, sam fakt, że zwolnienie dotyczące niezależnych grup jest przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, nie pozwala na stwierdzenie, iż zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie do niezależnych grup, których członkowie wykonują rodzaje działalności wskazane w art. 132 ust. 1 lit. b)–e) tej dyrektywy, znajdujące się przed rodzajami działalności wskazanymi w rzeczonym art. 132 ust. 1 lit. f) i dotyczące sektora ochrony zdrowia.

55 Zwolnienie to odnosi się bowiem do „niezależnych grup osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników”. Tymczasem, poza transakcjami dokonywanymi w sektorze ochrony zdrowia, dyrektywa 2006/112 przewiduje inne transakcje w interesie publicznym, zwolnione z VAT, takie jak transakcje związane z opieką i pomocą społeczną, ze sportem i z kulturą, odpowiednio, w art. 132 ust. 1 lit. g), i), m) oraz n)

dyrektywy 2006/112.

56 Po drugie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału cel przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 zwolnienia polega na uniknięciu tego, by osoba oferująca pewne usługi musiała płać VAT, w sytuacji gdy podjęła współpracę z innymi podmiotami zawodowymi w ramach wspólnej struktury podejmującej działania niezbędne dla wykonania rzeczonych usług (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37).

57 Jednak, w przeciwieństwie do tego, co podnosi Republika Federalna Niemiec, użycie przez Trybunał wyrazu „zawodowe” przy dokonywaniu wykładni tego zwolnienia nie przemawia za argumentację tego państwa członkowskiego, zgodnie z którą zwolnienie to dotyczy wyłącznie niezależnych grup, których członkowie prowadzą działalność w sektorze ochrony zdrowia. W odniesieniu do art. 132 dyrektywy 2006/112 pojęcia „zawodów” lub „zawodu” zostały bowiem użyte jedynie, odpowiednio, w ust. 1 lit. c) oraz ust. 1 lit. e) tego artykułu, i w konsekwencji zastosowanie tych wyrazów nie pozwala na stwierdzenie, że przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) tej dyrektywy zwolnienie dotyczy wyłącznie niezależnych grup, których członkowie prowadzą działalność w sektorze ochrony zdrowia.

58 Po trzecie, z genezy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie można wywieść, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie jest ograniczone do sektora ochrony zdrowia. Co prawda z historycznego punktu widzenia art. 13 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy w związku z art. 28 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy i załącznikiem E do niej przewidywało możliwość ograniczenia rozpatrywanego zwolnienia do niezależnych grup o charakterze medycznym lub paramedycznym.

59 Jednak okoliczności, że szósta dyrektywa przewidywała możliwość odstąpienia od wskazanego zwolnienia jedynie w odniesieniu do niezależnych grup innych niż niezależne grupy o charakterze medycznym lub paramedycznym, wskazuje – w przeciwieństwie do twierdzeń Republiki Federalnej Niemiec – iż zakres stosowania tego zwolnienia obejmuje także niezależne grupy, których członkowie prowadzą działalność w innych sektorach niż sektor ochrony zdrowia. W każdym razie możliwość odstąpienia od zwolnienia określonego w art. 13 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy została zniesiona z dniem 1 stycznia 1990 r. przez art. 1 osiemnastej dyrektywy 89/465. Wynika stąd, że – w przeciwieństwie do tego, co podnosi Republika Federalna Niemiec – omawiane zwolnienie nie jest ograniczone do niezależnych grup o charakterze medycznym lub paramedycznym.

60 W świetle powyższych rozważań należy uwzględnić zarzut podniesiony przez Komisję tytułem pomocniczym, oparty na tym, że zakres stosowania przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 zwolnienia nie jest ograniczony do niezależnych grup, których członkowie wykonują zawody należące jedynie do sektora ochrony zdrowia, jak przewiduje to sporne uregulowanie prawa niemieckiego.

W przedmiocie przesłanki dotyczącej braku zakłóceń konkurencji

61 Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie, pod warunkiem że nie spowoduje ono zakłóceń konkurencji.

62 Zdaniem Republiki Federalnej Niemiec do ustawodawcy krajowego należy ustalenie, jakie sektory działalności mogą korzystać z rozpatrywanego zwolnienia, nie powodując zakłóceń konkurencji. W niniejszym przypadku niemiecki ustawodawca uznał, że zwolnienie to jest zasadne wyłącznie w odniesieniu do niezależnych grup, których członkowie prowadzą działalność w sektorze ochrony zdrowia.

63 W konsekwencji naleŹy zbadaŹ kwestiŹ, czy dane paŹstwo czŹonkowskie moŹe, w Źwietle przesŹanki dotyczŹcej braku zakŹóceŹ konkurencji, ograniczyŹ w drodze przepisów prawa krajowego sektory dziaŹalnoŹci, do których ma zastosowanie zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

64 TytuŹem wstŹpu naleŹy zauwaŹyŹ, Źe paŹstwa czŹonkowskie nie majŹ obowiŹzku transponowania tej przesŹanki do prawa krajowego w sposób dosŹowny (zob. analogicznie, w odniesieniu do art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, wyrok z dnia 17 paŹdziernika 1989 r., *Comune di Carpaneto Piacentino i in.*, 231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 23).

65 Ponadto, w celu ustalenia, czy zastosowanie zwolnienia okreŹlonego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 do danego rodzaju dziaŹalnoŹci moŹe spowodowaŹ zakŹócenia konkurencji, ustawodawca krajowy moŹe z pewnoŹciŹ przewidzieŹ przepisy, które mogŹ byŹ w Źatwy sposób zarŹdzane i kontrolowane przez wŹaŹciwe organy (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., *Sopora*, CŹ512/13, EU:C:2015:108, pkt 33). Na mocy art. 131 dyrektywy 2006/112 paŹstwa czŹonkowskie ustalajŹ bowiem przesŹanki, którym podlegajŹ zwolnienia, w celu zapewnienia prawidŹowego i prostego stosowania tych zwolnieŹ. Jednak przesŹanki te nie mogŹ dotyczyŹ okreŹlenia treŹci zwolnieŹ przewidzianych przez owŹ dyrektywŹ (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 marca 2013 r., *Komisja/Francja*, CŹ197/12, niepublikowany, EU:C:2013:202 pkt 31; z dnia 25 lutego 2016 r., *Komisja/Niderlandy*, CŹ22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 28, 29).

66 WŹaŹnie taki jest zaŹ rezultat rozpatrywanego uregulowania prawa niemieckiego, w drodze którego ustawodawca krajowy wyŹŹczyŹ wszystkie usŹugi Źwiadczone przez niezaleŹne grupy, których czŹonkowie wykonujŹ dziaŹalnoŹŹ prowadzonŹ w interesie publicznym, z wyŹŹtkiem niezaleŹnych grup, których czŹonkowie prowadzŹ dziaŹalnoŹŹ w sektorze ochrony zdrowia.

67 W przeciwieŹstwie do tego, co podnosi Republika Federalna Niemiec, z wyroku z dnia 16 wrzeŹnia 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (CŹ288/07, EU:C:2008:505), nie wynika, Źe ocena przesŹanki dotyczŹcej braku zakŹóceŹ konkurencji pozwala na ograniczenie okreŹlonego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 zwolnienia w sposób ogólny na poziomie ustawodawstwa krajowego. W wyroku tym TrybunaŹ dokonaŹ wykŹadni przepisu innego niŹ rozpatrywany tu przepis, a mianowicie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podmioty prawa publicznego powinny byŹ uwaŹane za podatników, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziŹoby do znaczŹcego zakŹócenia konkurencji. W tym kontekŹcie TrybunaŹ orzekŹ w pkt 40 owego wyroku, Źe opodatkowanie VAT podmiotów prawa publicznego na podstawie tego przepisu wynika z wykonywania danej dziaŹalnoŹci jako takiej, niezaleŹnie od tego, czy podmioty te napotykaŹ na konkurencjŹ na szczeblu danego rynku lokalnego, na którym wykonujŹ tŹ dziaŹalnoŹŹ. Nie wynika jednak z tego, Źe przesŹanka dotyczŹca braku zakŹóceŹ konkurencji, okreŹlona w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, pozwala ograniczyŹ w sposób ogólny zakres stosowania tego zwolnienia.

68 Jak zauwaŹyŹa Republika Federalna Niemiec, ocena przesŹanki dotyczŹcej braku zakŹóceŹ konkurencji moŹe okazaŹ siŹ zŹoŹona. Jednak nie sprecyzowaŹa ona, w jaki sposób zŹoŹonoŹŹ ta prowadzi do interwencji ustawodawcy krajowego w postaci wykluczenia na podstawie tej przesŹanki, w sposób ogólny, pewnych rodzajów dziaŹalnoŹci wykonywanych w interesie publicznym.

69 Jak zauwaŹyŹ bowiem rzecznik generalny w pkt 119 i 120 opinii, w odniesieniu do niezaleŹnych grup, których czŹonkowie prowadzŹ dziaŹalnoŹŹ w sektorze ochrony zdrowia, uregulowanie prawa niemieckiego wymaga dokonania oceny wskazanej przesŹanki przez organy podatkowe dla kaŹdego konkretnego przypadku. Z powyŹszego wynika, iŹ Republika Federalna Niemiec sama stwierdza, Źe taka dokonywana przez organy podatkowe ocena jest moŹliwa w

sektorze ochrony zdrowia. Niemniej nie wykazała ona, w jaki sposób ocena przesłanki dotyczącej braku zakłóceń konkurencji różni się w odniesieniu do sektorów innych niż sektor ochrony zdrowia.

70 Nie można takę uwzględnić argumentu Republiki Federalnej Niemiec, zgodnie z którym Komisja nie spełniła wymogu związanego ze spoczywającym na niej ciężarem dowodu. Otóż, jak przyznało owo państwo członkowskie podczas rozprawy przed Trybunałem, kwestia, czy ustawodawca krajowy może ograniczyć, w świetle przesłanki dotyczącej braku zakłóceń konkurencji, rodzaje działań, do których rozpatrywane zezwolenie ma zastosowanie, stanowi zagadnienie prawne.

71 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że skarga Komisji jest zasadna.

72 W konsekwencji należy stwierdzić, że poprzez ograniczenie zwolnienia z VAT do niezależnych grup, których członkowie wykonują ograniczoną liczbę zawodów, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciąży na mocy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie kosztów

73 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Poprzez ograniczenie zwolnienia z podatku od wartości dodanej do niezależnych grup osób, których członkowie wykonują ograniczoną liczbę zawodów, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciąży na mocy art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.**

2) **Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.