Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. september 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra f) – fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse – afgiftsfritagelse for selvstændige grupper af personers levering af ydelser til deres medlemmer – anvendelse på området for finansielle tjenesteydelser«

I sag C-326/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) ved afgørelse af 9. juni 2015, indgået til Domstolen den 1. juli 2015, i sagen

»DNB Banka« AS

mod

Valsts ieņēmumu dienests,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, C. Vajda (refererende dommer), K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. juni 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »DNB Banka« AS ved M. Kairovs, J. Teteris og I. Sloka,

– den lettiske regering ved A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše og I. Kalniņš, som befuldmægtigede,

– den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget,

– den græske regering ved K. Nasopoulou og A. Dimitrakopoulou, som befuldmægtigede,

* Processprog: lettisk.

– den luxembourgske regering ved D. Holderer, som befuldmægtiget, bistået af avocats F. Kremer og P.-E. Partsch,

– den ungarske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,

– den polske regering ved B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska og K. Maćkowska, som befuldmægtigede,

– den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,

– Det Forenede Kongeriges regering først ved S. Simmons, derefter ved C.R. Brodie og D. Robertson, som befuldmægtigede, bistået af O. Thomas, QC,

– Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og A. Sauka, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. marts 2017,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem »DNB Banka« AS og Valsts ieņēmumu dienests (skatte- og afgiftsmyndigheden, Letland) (herefter »VID«) vedrørende myndighedens afslag på DNB Bankas anmodning om berigtigelse af selskabets angivelser af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) er fra den 1. januar 2007 blevet ophævet og erstattet af direktiv 2006/112. Sjette direktivs artikel 13 bestemte følgende:

»A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[…]

f) tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning

[…]«

Direktiv 2006/112

4 Direktiv 2006/112 indeholder et afsnit IX med overskriften »Afgiftsfritagelser«, hvis kapitel 1 har overskriften »Almindelige bestemmelser«.

5 Artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112, som findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i direktivets afsnit IX, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning

[…]«

6 Artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112, som findes i kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter« i direktivets afsnit IX, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

e) transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, dog ikke mønter og sedler, som er samlerobjekter, dvs. mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse

[…]«

Lettisk ret

7 I henhold til artikel 6, stk. 1, nr. 17, i likums par pievienotās vērtības nodokli (lov om merværdiafgift) af 9. marts 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, er de i bestemmelsen opregnede finansielle transaktioner fritaget for afgift.

8 I den periode, som hovedsagen vedrører, var artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 endnu ikke gennemført i national ret. Den 1. januar 2013 trådte en ny lov om merværdiafgift, Pievienotās vērtības nodokļa likums (»lov om merværdiafgift«) af 29. november 2012, i kraft. Artikel 52 i denne lov i den affattelse, der trådte i kraft den 1. januar 2014, fastsætter i stk. 3.[2], at ydelser, som et medlem af en selvstændig gruppe af personer leverer til andre medlemmer af denne gruppe, under visse betingelser ikke er afgiftspligtig.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 DNB Banka er et kreditinstitut med hjemsted i Letland, hvis virksomhed består i levering af finansielle ydelser.

10 DNB Banka er en filial af DNB NORD A/S (nu DNB INVEST DENMARK A/S), et selskab med hjemsted i Danmark, som ligeledes ejer to andre filialer, AB DNB NORD Bankas, et litauisk selskab, og Bank DNB Polska SA, et polsk selskab, og et estisk datterselskab, DNB NORD Pank. Alle disse enheder, som er aktive på området for finansielle tjenesteydelser, udgør DNB-koncernen.

11 DNB NORD er endvidere eneejer af DNB NORD IT A/S (efter omstrukturering nu DNB INVEST DENMARK) (herefter »DNB IT«), et selskab med hjemsted i Danmark, hvis virksomhed består i at yde it-support.

12 DNB NORD er en filial af DNB Bank ASA, med hjemsted i Norge, og NORD/LB Norddeutsche Landesbank, med hjemsted i Tyskland. Disse to selskaber udgør et fællesforetagende, hvori DNB Bank ejer 51% af selskabsandelene i DNB-koncernen.

13 Den 31. august 2006 indgik DNB Banka og DNB NORD en aftale om levering af finansielle ydelser. I henhold til aftalen leverer DNB NORD finansielle ydelser løbende, og i det omfang det er nødvendigt, til DNB Banka og varetager koncernens fælles funktioner samt behandler konkrete anmodninger fra DNB Banka i dens egenskab af filial. I henhold til aftalen blev der i 2009 og 2010 udstedt flere fakturaer til DNB Banka vedrørende forvaltningsydelser leveret af DNB NORD. I henhold til dokumentationen for interne afregningspriser udarbejdet i 2011 anvendte DNB NORD i 2009 og 2010 et tillægsgebyr på 5% på prisen for levering af forvaltningsydelser.

14 Den 30. april 2009 indgik DNB Bank med DNB Bankas samtykke en aftale med Microsoft Ireland Operations Ltd om køb af Microsofts produkter og licenser til behov for DNB Bank og virksomheder forbundet med denne. I henhold til denne aftale modtager DNB Bank en faktura fra Microsoft Ireland Operations for den erhvervede software, som alle virksomhederne i DNB-koncernen benytter. Efterfølgende fordeler DNB Bank de udgifter, som de øvrige virksomheder i DNB-koncernen skal svare, afhængig af hvilke konkrete programmer hver af virksomhederne har modtaget. I løbet af 2009 og 2010 blev der således udstedt fakturaer til DNB Banka for nogle Microsoft-licenser.

15 Den 20. december 2010 indgik DNB IT en aftale om it-forvaltning med DNB NORD og med dette selskabs filialer, i henhold til hvilken DNB IT er den eneste enhed i DNB-koncernen, der leverer ydelser forbundet med it-projekter. I medfør af aftalen udstedte DNB IT i årene 2010 og 2011 flere fakturaer til DNB Banka for de it-ydelser, som DNB IT havde leveret. I henhold til de på fakturaerne angivne udgiftsposter blev der anvendt et tillægsgebyr på 5% på prisen for de pågældende ydelser.

16 DNB Banka var genstand for en skattekontrol, hvorunder selskabet gjorde gældende, at de pågældende transaktioner var fritaget for moms. Den administrative procedure afsluttedes med en afgørelse fra generaldirektøren for VID af 9. juli 2012, som gav afslag på DNB Bankas anmodning om, at der skulle foretages en berigtigelse af selskabets momsangivelser med hensyn til transaktionerne med DNB NORD, DNB IT og DNB Bank.

17 Følgende betragtninger var lagt til grund for afgørelsen. Hvad for det første angår transaktionerne mellem DNB Banka og DNB NORD anførte VID, at der ikke forelå nogen dokumentation, der kunne lede til en klar konklusion om, hvilke medlemmer der indgik i en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112. VID anførte, at det forhold, at der består en gruppe af forbundne virksomheder, hvis medlemmer leverer ydelser til hinanden, ikke betyder, at denne gruppe er en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i den pågældende bestemmelse.

18 VID var for det andet under henvisning til syvende betragtning til direktiv 2006/112 af den opfattelse, at de transaktioner, der var foretaget mellem DNB Banka og DNB IT udgjorde illoyal konkurrence. Denne vurdering blev begrundet med, at tjenesteyderen, DNB IT, erlægger afgift på de omhandlede it-ydelser i den medlemsstat, hvori selskabet er etableret, efter de almindelige regler og fradrager den indgående afgift på disse ydelser, mens DNB Banka, i sin egenskab af ydelsesmodtager, ikke erlægger afgift på disse selvsamme ydelser, idet ydelserne anses for fritaget for moms.

19 Hvad for det tredje angår DNB Bankas transaktioner med DNB Bank har VID ikke kunnet opnå klarhed med hensyn til, hvilke personer der efter DNB Bankas opfattelse konkret skulle anses for at være medlemmer af den selvstændige gruppe af personer, for hvis tjenesteydelser der var påberåbt afgiftsfrihed. Endvidere var der ifølge VID ikke belæg for at antage, at DNB Bank burde anses for at være medlem af en selvstændig gruppe af personer, der udøver virksomhed, som er fritaget for moms.

20 DNB Banka anlagde sag ved administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) med påstand om, at VID forpligtedes til at udføre en berigtigelse af selskabets momsangivelser med hensyn til transaktionerne med DNB NORD, DNB IT og DNB Bank. Ved afgørelse af 1. november 2013 forkastede denne domstol DNB Bankas påstand.

21 DNB Banka iværksatte appel ved Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) og gjorde gældende, at alle kriterierne i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 var opfyldt. Efter DNB Bankas opfattelse havde administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager) ikke fortolket artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 korrekt, da denne domstol forkastede selskabets påstand med den begrundelse, at fakturaens samlede beløb tillige indeholdt et tillægsgebyr, uden at undersøge årsagerne til dette gebyr. DNB Banka gjorde gældende, at det pågældende tillægsgebyr opkræves i overensstemmelse med retningslinjerne fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) og betingelserne i lovgivningen på området for selskabsskat, således at anvendelsen af tillægsgebyrer ikke kan påberåbes som begrundelse for ikke at give personer ret til at anvende en momsfritagelse.

22 Det er på denne baggrund, at Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan der bestå en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i […] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112,] når medlemmerne af gruppen har hjemsted i forskellige medlemsstater i Den Europæiske Union, hvor den nævnte bestemmelse i direktivet er blevet gennemført med forskellige betingelser, som ikke er forenelige?

2) Kan en medlemsstat begrænse en afgiftspligtig persons ret til at anvende afgiftsfritagelsen i […] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112,] når den afgiftspligtige person opfylder samtlige betingelser for at anvende fritagelsen i sin medlemsstat, men hvor denne bestemmelse i de nationale lovgivninger i de medlemsstater, hvor andre medlemmer af [den selvstændige gruppe af personer] har hjemsted, er blevet gennemført med restriktioner, der begrænser afgiftspligtige personer fra andre medlemsstaters mulighed for at anvende den tilsvarende [momsfritagelse] i deres egen medlemsstat?

3) Kan afgiftsfritagelsen i […] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112] anvendes på nogle tjenesteydelser i den medlemsstat, hvor ydelsesmodtageren, som skal betale [moms], har hjemsted, når tjenesteyderen, som skal betale [moms], i en anden medlemsstat har anvendt [moms] på disse tjenesteydelser efter de almindelige regler, dvs. i den tro, at [momsen] på disse tjenesteydelser i henhold til […] artikel 196 [i direktiv 2006/112] skulle betales i den medlemsstat, hvor ydelsesmodtageren har hjemsted?

4) Skal begrebet »selvstændig gruppe af personer« som omhandlet i […] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112] forstås som en særskilt juridisk person, hvis oprettelse er godtgjort ved en specifik aftale om stiftelse af den selvstændige gruppe af personer?

   Såfremt svaret på dette spørgsmål er, at den selvstændige gruppe af personer ikke skal anses for en særskilt enhed, skal begrebet selvstændig gruppe af personer da forstås som en gruppe af forbundne virksomheder, inden for hvilken der inden for rammerne af deres sædvanlige økonomiske virksomhed gensidigt leveres support-ydelser med henblik på udøvelsen af deres erhvervsvirksomhed, og kan det forhold, at en sådan gruppe består, godtgøres med tjenesteydelseskontrakter eller via dokumentation for interne afregningspriser?

5) Kan en medlemsstat begrænse en afgiftspligtig persons ret til at anvende [momsfritagelsen] i […] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112,] når den afgiftspligtige person har anvendt et tillægsgebyr på transaktionerne i henhold til kravene i lovgivningen om direkte beskatning i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige har hjemsted?

6) Finder afgiftsfritagelsen i […] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112] anvendelse på tjenesteydelser, der modtages fra tredjelande? Dvs. kan et medlem af en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i [artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112], der inden for gruppen leverer ydelser til andre medlemmer af [den selvstændige gruppe af personer], være en afgiftspligtig person fra et tredjeland?«

Om de præjudicielle spørgsmål

23 Indledningsvis bemærkes, at DNB Banka er et kreditinstitut, hvis virksomhed består i levering af finansielle tjenesteydelser. Selskabet er af den opfattelse, at de ydelser, det har modtaget fra andre enheder tilhørende samme selskabskoncern, dvs. DNB NORD, DNB IT og DNB Bank, henhører under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112. Da denne bestemmelse ikke var gennemført i national ret på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har DNB Banka nedlagt påstand om, at bestemmelsen anvendes direkte på tvisten i hovedsagen.

24 I denne forbindelse bemærkes, at alle de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, som fastsætter en fritagelse for tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester.

25 Besvarelsen af disse spørgsmål forudsætter en forudgående undersøgelse af spørgsmålet om, hvorvidt denne bestemmelse finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, som vedrører ydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en økonomisk virksomhed på området for finansielle tjenesteydelser.

26 Ifølge fast retspraksis påhviler det Domstolen inden for rammerne af den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, at forsyne den nationale ret med alle de elementer til fortolkning af EU-retten, som kan være til nytte ved pådømmelsen af den

sag, der er indbragt for den, uanset om den forelæggende ret har henvist hertil ved affattelsen af sit spørgsmål (dom af 20.10.2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

27 Under disse omstændigheder skal den forelæggende ret ligeledes forsynes med angivelser vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 skal finde anvendelse på tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en økonomisk virksomhed på området for finansielle tjenesteydelser, som er direkte nødvendige for udøvelsen af denne virksomhed.

28 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ordlyden af denne bestemmelse, som omfatter medlemmerne af en selvstændig gruppe af personers afgiftsfritagede virksomhed, ikke gør det muligt at udelukke, at denne fritagelse kan finde anvendelse på ydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en økonomisk virksomhed på området for finansielle tjenesteydelser, for så vidt som direktivets artikel 135, stk. 1, litra d) og e), fritager finansielle tjenesteydelser.

29 Ifølge fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse imidlertid ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 26.4.2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, præmis 22, og af 4.4.2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

30 Hvad angår den sammenhæng, hvori artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 indgår, skal det fremhæves, at denne bestemmelse findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i direktivets afsnit IX. Denne overskrift indikerer, at den i den pågældende bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse.

31 Denne fortolkning bekræftes ligeledes af opbygningen af direktivets afsnit IX, som vedrører »Afgiftsfritagelser«. Artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 findes således ikke i afsnittets kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser«, men i afsnittets kapitel 2. Inden for dette afsnit sondres i øvrigt mellem kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« og kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«, en sondring, som indikerer, at bestemmelserne i kapitel 2 for visse former for virksomhed af almen interesse ikke finder anvendelse på de andre aktiviteter, som er omfattet af dette kapitel 3.

32 I dette kapitel 3 findes imidlertid i artikel 135, stk. 1, en fritagelse for visse transaktioner henhørende under området for finansielle ydelser, såsom bl.a. »d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter« og »e) transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel«. Det fremgår således af den generelle opbygning af direktiv 2006/112, at fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke finder anvendelse på transaktioner foretaget på området for finansielle tjenesteydelser, og at tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer er aktive på dette område, følgelig ikke henhører under denne fritagelse.

33 Hvad angår formålet med artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 henvises til formålet med de samlede bestemmelser i direktivets artikel 132, som tilsigter at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms (dom af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

34 Tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer henhører således under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, når tjenesteydelserne bidrager direkte til udøvelsen af virksomhed af almen interesse som omhandlet i direktivets artikel 132 (jf. analogt dom af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 31-33).

35 Det skal i øvrigt bemærkes, at anvendelsesområdet for de fritagelser, som er fastsat i artikel 132 i direktiv 2006/112, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

36 Det følger heraf, at tjenesteydelser, som ikke direkte bidrager til udøvelsen af virksomhed af almen interesse som omhandlet i artikel 132 i direktiv 2006/112, men til udøvelsen af andre fritagne aktiviteter bl.a. i henhold til direktivets artikel 135, ikke kan henhøre under fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f).

37 Følgelig skal artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse som nævnt i denne bestemmelse. Tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en økonomisk virksomhed på området for finansielle tjenesteydelser, som ikke udgør en sådan virksomhed af almen interesse, kan følgelig ikke drage fordel af denne fritagelse.

38 Det skal i denne henseende bemærkes, at i modsætning til, hvad Domstolen skal inden for rammerne af nærværende sag, har den i dom af 20. november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ikke behandlet spørgsmålet om, hvorvidt fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f) [som svarer til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112], var begrænset til tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse.

39 Det fremgår imidlertid af sagens akter for Domstolen, at den fortolkning af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f), som Domstolen anlagde i sin dom af 20. november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ledte visse medlemsstater til at fritage tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, som bestod af enheder såsom forsikringsselskaber eller virksomheder, der er aktive på området for finansielle tjenesteydelser.

40 Det skal i denne forbindelse dog præciseres, at de nationale myndigheder ikke kan genåbne skatteperioder, som er endeligt afsluttede på grundlag af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 som fortolket i denne doms præmis 37 (jf. analogt dom af 6.10.2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, præmis 37, og af 21.12.2016, Gutiérrez Naranjo m.fl., C-154/15, C-307/15 og C-308/15, EU:C:2016:980, præmis 68).

41 Hvad angår afgiftsperioder, som endnu ikke er endeligt afsluttede, bemærkes, at i henhold til fast retspraksis kan et direktiv ikke i sig selv skabe forpligtelser for private og kan derfor ikke som sådan påberåbes over for sådanne personer (jf. bl.a. dom af 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). De nationale myndigheder kan således ikke påberåbe sig artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 som fortolket i denne doms præmis 37 for at afvise denne fritagelse til selvstændige grupper af personer, som udgøres af enheder såsom kreditinstitutter, og følgelig for at afvise momsfritagelse for tjenesteydelser præsteret af sådanne selvstændige grupper af personer.

42 De nationale retters forpligtelse til at henholde sig til indholdet af et direktiv, når de fortolker og anvender de relevante nationale retsregler, begrænses i øvrigt af generelle retsprincipper, navnlig af retssikkerhedsprincippet og princippet om forbud mod tilbagevirkende kraft, og det kan ikke tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af national ret (dom af 15.4.2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, præmis 100).

43 Den fortolkning, som den nationale ret skal anlægge af de relevante regler i national ret, som gennemfører artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, skal følgelig overholde de generelle EU-retlige principper, bl.a. retssikkerhedsprincippet.

44 Henset til ovenstående bemærkninger er det ufornødent at besvare det første til det sjette spørgsmål.

45 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal anmodningen om præjudiciel afgørelse besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse alene vedrører selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse nævnt i dette direktivs artikel 132, og at tjenesteydelser præsteret af en gruppe, hvis medlemmer udøver en økonomisk aktivitet på området for finansielle tjenesteydelser, som ikke udgør en sådan virksomhed af almen interesse, følgelig ikke kan drage fordel af denne fritagelse.

Sagsomkostninger

46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse alene vedrører selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse nævnt i dette direktivs artikel 132, og at tjenesteydelser præsteret af en gruppe, hvis medlemmer udøver en økonomisk aktivitet på området for finansielle tjenesteydelser, som ikke udgør en sådan virksomhed af almen interesse, følgelig ikke kan drage fordel af denne fritagelse.

Underskrifter