Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

21 септември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква е) — Освобождавания за някои дейности от обществен интерес — Освобождаване от облагане на услугите, предоставяни от самостоятелни групи лица на техните членове — Приложимост в областта на финансовите услуги“

По дело C-326/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд, Латвия) с акт от 9 юни 2015 г., постъпил в Съда на 1 юли 2015 г., в рамките на производство по дело

„DNB Banka“ AS

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, E. Juhász, C. Vajda (докладчик), K. Jürimäe и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 юни 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за „DNB Banka“ AS, от M. Kairovs, J. Teteris и I. Sloka,

– за латвийското правителство, от A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše и I. Kalniņš, в качеството на представители,

– за германското правителство, от T. Henze, в качеството на представител,

– за гръцкото правителство, от K. Nasopoulou и A. Dimitrakopoulou, в качеството на представители,

* Език на производството: латвийски.

– за люксембургското правителство, от D. Holderer, в качеството на представител, подпомагана от F. Kremer и P.-E. Partsch, адвокати,

– за унгарското правителство, от M.Z. Fehér и G. Koós, в качеството на представители,

– за полското правителство, от B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska и K. Maćkowska, в качеството на представители,

– за португалското правителство, от L. Inez Fernandes и R. Campos Laires, в качеството на представители,

– за правителството на Обединеното кралство, първоначално от S. Simmons, а впоследствие от C. R. Brodie и M. D. Robertson, в качеството на представители, подпомагани от M. O. Thomas, QC,

– за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung и M. A. Sauka, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 1 март 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „DNB Banka“ AS и Valsts ieņēmumu dienests (Данъчна администрация, Латвия) (наричана по-нататък „VID“) по повод отхвърлянето от последната на искането на DNB Banka да поправи декларациите си за данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

3 Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), е отменена и заменена, считано от 1 януари 2007 г., с Директива 2006/112. Член 13 от Шеста директива гласи:

„А. Освобождавания за някои дейности от обществен интерес

1. „Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможните данъчни измами, избягването на данъци или злоупотреби, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чийто дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията;

[…]“ [неофициален превод].

Директива 2006/112

4 Директива 2006/112 съдържа дял IX, озаглавен „Освобождавания“, глава 1 от който е озаглавена „Общи разпоредби“.

5 Член 132, параграф 1 от Директива 2006/112, който се съдържа в глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, от дял IX, предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чийто дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията;

[…]“.

6 Член 135, параграф 1 от Директива 2006/112, който се съдържа в глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, от дял IX, предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове;

д) сделките, включително договаряне, засягащи валута, банкноти и монети, използвани като законно платежно средство, с изключение на предметите с колекционерска стойност, тоест монетите от злато, сребро и други метали или банкнотите, които обикновено не се използват като законно платежно средство или монети с нумизматична стойност;

[…]“.

Латвийското право

7 Член 6, параграф 1, точка 17 от Likums par pievienotās vērtības nodokli (Закон за данък върху добавената стойност) от 9 март 1995 г. (*Latvijas Vēstnesis*, 1995 г., № 49) в редакцията му, приложима към спора по главното производство, предвижда освобождаване от облагане с данък на изброените в него финансови сделки.

8 В рамките на разглеждания в главното производство период член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 все още не е бил транспониран в националното право. На 1 януари 2013 г. влиза в сила новият Закон за данъка върху добавената стойност — Pievienotās vērtības nodokļa likums (Закон за данък върху добавената стойност) от 29 ноември 2012 г. Член 52 от този закон в редакцията му, в сила от 1 януари 2014 г., предвижда в параграф 3.[2], че услугите, предоставени от член на самостоятелна група лица (наричана по-нататък „СГЛ“) на други членове на тази група, са освободени от облагане при определени условия.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 DNB Banka е кредитно дружество, установено в Латвия, чиято дейност се състои в предоставянето на финансови услуги.

10 DNB Banka е дъщерно дружество на DNB NORD A/S (впоследствие DNB INVEST DENMARK A/S), установено в Дания дружество, което притежава и други две дъщерни дружества — латвийското дружество AB DNB NORD Bankas и полското дружество Bank DNB Polska SA, както и естонския клон DNB NORD Pank. Всички те извършват дейност в областта на финансовите услуги и образуват групата DNB.

11 DNB NORD притежава еднолично и DNB NORD IT A/S (впоследствие след преструктуриране DNB INVEST DENMARK) (наричано по-нататък „DNB IT“), установено в Дания дружество, чиято задача се състои в осигуряване на компютърна поддръжка.

12 DNB NORD е дъщерно дружество на DNB Bank ASA, установено в Норвегия, и на NORD/LB Norddeutsche Landesbank, установено в Германия. Последните две образуват общо дружество, чрез което DNB Bank притежава 51 % от дяловете в групата DNB.

13 На 31 август 2006 г. DNB Banka сключва договор с DNB NORD за предоставяне на финансови услуги. Съгласно този договор DNB NORD предоставя редовно и според нуждите услуги на DNB Banka, като осигурява общите за групата функции и изпълнява конкретни искания на DNB Banka като негово дъщерно дружество. Въз основа на този договор през 2009 г. и 2010 г. на DNB Banka са издадени няколко фактури за извършените от DNB NORD услуги, свързани с управлението. Съгласно изготвената през 2011 г. документация относно трансферното ценообразуване DNB NORD прилага през 2009 г. и 2010 г. надбавка от 5 % към цената за предоставянето на услуги, свързани с управлението.

14 На 30 април 2009 г., със съгласието на DNB Banka, DNB Bank сключва договор с Microsoft Ireland Operations Ltd за закупуване за нуждите на DNB Bank и свързаните с него предприятия на търгувани от Microsoft продукти и лицензи за тях. Съгласно този договор DNB Bank получава от Microsoft Ireland Operations фактура за закупения софтуер, който се използва от всички дружества от групата DNB. Впоследствие DNB Bank начислява съответните разходи на дружества от групата DNB съобразно получените от всяко от тях конкретни програми. Така през 2009 г. и 2010 г. на DNB Banka са издадени фактури за търгуваните от Microsoft лицензи.

15 На 20 декември 2010 г. DNB IT сключва договор за компютърни услуги с DNB NORD и с дъщерните дружества на последното, съгласно който DNB IT е единственото дружество в групата DNB, което предоставя услуги, свързани с информационните технологии. Въз основа на този договор през 2010 г. и 2011 г. DNB IT издава на DNB Banka няколко фактури за така извършените компютърни услуги. Видно от включените във фактурите позиции, към цената на посочените услуги е приложена надбавка от 5 %.

16 Спрямо DNB Banka е извършена данъчна проверка, в рамките на която то поддържа, че съответните сделки са освободени от ДДС. Административното производство приключва с решение на главния директор на VID от 9 юли 2012 г., с което той отхвърля искането на DNB Banka да се извърши корекция на неговите декларации по ДДС относно сделките с DNB NORD, DNB IT и DNB Bank.

17 Решението е мотивирано със следните съображения. На първо място, що се отнася до сделките между DNB Banka и DNB NORD, VID констатира, че няма документи, които ясно да показват кои са лицата образували СГЛ по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112. VID счита, че обстоятелството, че е налице група от свързани предприятия, чиито членове си предоставят взаимно услуги, не доказва съществуването на СГЛ по смисъла на тази разпоредба.

18 На второ място, като се позовава на съображение 7 от Директива 2006/112, VID приема, че извършените между DNB Banka и DNB IT сделки съставляват нелоялна конкуренция. Тази преценка се основава на обстоятелството, че за въпросните компютърни услуги доставчикът на услугите — DNB IT, внася и прихваща ДДС по получените доставки на тези услуги в своята държава членка по място на установяване съобразно общия режим, докато DNB Banka, като получател на посочените услуги, не се облага за тях, като се приема, че те са освободени от ДДС.

19 На трето място, що се отнася до сделките между DNB Banka и DNB Bank, VID не установява кои именно субекти трябва да се квалифицират, според DNB Banka, като членове на СГЛ, за чиито услуги е изтъкнато освобождаването от облагане. Освен това според VID е необосновано да се смята, че DNB Bank трябва да се квалифицира като член на СГЛ, който извършва освободена от ДДС дейност.

20 DNB Banka предявява молба пред Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд, Латвия) с искане да разпореди на VID да поправи декларациите му по ДДС за сделките, сключени с DNB NORD, DNB IT и DNB Bank. Посочената юрисдикция отхвърля молбата с решение от 1 ноември 2013 г.

21 DNB Banka подава въззивна жалба срещу това решение пред Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд, Латвия), като поддържа, че всички критерии, предвидени в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, са изпълнени. Според DNB Banka Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд) е тълкувал неправилно член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, като е отхвърлил искането му, с мотива че общата стойност по фактурата обхваща надбавка, без да анализира основанията за съществуването на тази надбавка. DNB Banka поддържа, че посочената надбавка е въведена в съответствие с насоките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) и нормативните изисквания в областта на корпоративното данъчно облагане, поради което нейното прилагане не може да послужи като основание за отказ от освобождаване от ДДС.

22 При тези обстоятелства Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли да съществува [СГЛ] по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директива[2006/112], ако членовете на [СГЛ] са установени в различни държави — членки на Европейския съюз, в които посочената разпоредба е транспонирана, като се предвиждат различни несъгласувани помежду си условия?

2) Може ли държава членка да ограничи правото на данъчнозадължено лице да приложи предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива[2006/112] освобождаване от данъчно облагане, ако самото данъчнозадължено лице отговаря на всички условия за прилагане на освобождаването от данък в неговата държава членка, но посочената разпоредба от Директива[2006/112] е транспонирана в националните законодателства на държавите членки на другите членове на [СГЛ], като се предвиждат условия, които ограничават възможността за данъчнозадължените лица на други държави членки да прилагат съответното освобождаване от ДДС в тяхната държава членка?

3) Може ли освобождаването от данък по член 132, параграф 1, буква е) от Директива[2006/112] да се прилага по отношение на услуги, предоставени в държавата членка на техния получател, който е данъчнозадължено лице за ДДС, когато доставчикът на услугите — който от своя страна е данъчнозадължено лице за ДДС — е начислил ДДС за тези услуги в друга държава членка съгласно общия режим, тоест приемайки, че на основание член 196 от Директива[2006/112] за тези услуги следва да се заплати [ДДС] в държавата членка на техния получател?

4) Трябва ли понятието [СГЛ] по смисъла на член 132, параграф 1, буква е) от Директива[2006/112] да се счита за обособено юридическо лице, чието съществуване трябва да се докаже със специфично споразумение за учредяването на [СГЛ]?

Ако отговорът на този въпрос е в смисъл, че [СГЛ] не трябва по необходимост да бъде обособен правен субект, следва ли да се приеме, че [СГЛ] е и групата от свързани предприятия, доколкото в рамките на обичайно извършваната от тях икономическа дейност тези предприятия си предоставят взаимно услуги с оглед на упражняването на тяхната търговска дейност, както и че съществуването на [СГЛ] може да бъде доказано посредством сключените договори за услуги или чрез документацията относно трансферното ценообразуване?

5) Може ли държава членка да ограничи правото на данъчнозадължено лице да приложи предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива[2006/112] освобождаване от ДДС, когато данъчнозадълженото лице е начислило определена надбавка върху стойността на доставките в съответствие с разпоредбите относно прякото данъчно облагане на държавата членка, в която то е установено?

6) Приложимо ли е освобождаването от данък по член 132, параграф 1, буква е) от Директива[2006/112] по отношение на услугите, получавани от трети страни? С други думи, може ли член на [СГЛ] по смисъла на [член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112], който в рамките на [СГЛ] предоставя услуги на други нейни членове, да бъде данъчнозадължено лице, установено в трета страна?“.

По преюдициалните въпроси

23 В началото следва да се отбележи, че DNB Banka е кредитно дружество, чиято дейност се състои в предоставянето на финансови услуги. Според това дружество услугите, които са му предоставяни от други образувания, принадлежащи към същата група дружества, а именно DNB NORD, DNB IT и DNB Bank, попадат в обхвата на освобождаването по член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112. Тъй като през разглеждания в главното производство период тази разпоредба не е била транспонирана в националното право, DNB Banka е поискала прякото ѝ прилагане по главното производство.

24 В този контекст поставените въпроси се отнасят общо до тълкуването на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, който предвижда освобождаване на доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност.

25 За да се отговори на тези въпроси, е необходимо предварително да се разгледа въпросът дали тази разпоредба се прилага при обстоятелства като тези по главното производство, което се отнася до услуги, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на финансовите услуги.

26 Съгласно постоянната съдебна практика в рамките на процедурата по сътрудничество между националните юрисдикции и Съда, предвидена в член 267 ДФЕС, Съдът има задачата да предостави на националната юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаването на делото, с което е сезирана, независимо дали тази юрисдикция е споменала съответната разпоредба в изложението на въпроса си (решение от 20 октомври 2016 г., Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, т. 37 и цитираната съдебна практика).

27 При тези обстоятелства на запитващата юрисдикция следва да се дадат насоки и по въпроса дали член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 се прилага по отношение на услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на финансовите услуги, които са пряко необходими за осъществяване на тази дейност.

28 В това отношение следва да се отбележи, че текстът на тази разпоредба, отнасящ се до освободена от облагане дейност на СГЛ, не позволява да се изключи възможността това освобождаване да се прилага за услугите, извършвани от СГЛ, чиито членове упражняват икономическа дейност в областта на финансовите услуги, доколкото член 135, параграф 1, букви г) и д) от тази директива предвижда освобождаване от облагане на финансовите услуги.

29 Съгласно постоянната съдебна практика обаче при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се взема предвид не само нейното съдържание, но и нейният контекст и целите на правната уредба, от която тя е част (решения от 26 април 2012 г., Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, т. 22 и от 4 април 2017 г., Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, т. 30 и цитираната съдебна практика).

30 Що се отнася до контекста, в който се вписва член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, следва да се подчертае, че тази разпоредба се съдържа в глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, от дял IX от същата директива. Това заглавие сочи, че предвиденото в същата разпоредба освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове извършват дейности от обществен интерес.

31 Това тълкуване се потвърждава напълно от структурата на дял IX от посочената директива, отнасящ се до освобожданията. Всъщност в рамките на Директива 2006/112 член 132, параграф 1, буква е) се съдържа не в глава 1 от този дял, озаглавена „Общи разпоредби“, а в

глава 2 от него. Освен това в посочения дял е направено разграничение между глава 2, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, и глава 3, озаглавена „Освобождавания в полза на други дейности“, което разграничение сочи, че предвидените в тази глава 2 правила за някои дейности от обществен интерес не се прилагат спрямо другите дейности, посочени в глава 3.

32 Впрочем в същата глава 3 в член 135, параграф 1 се посочва освобождаване от облагане на някои от областта на финансовите услуги, каквито са по-специално „г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“ и „д) сделките, включително договаряне, засягащи валута, банкноти и монети, използвани като законно платежно средство“. Така от общата структура на Директива 2006/112 следва, че предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване не се прилага спрямо сделките, сключвани в областта на финансовите услуги, поради което това освобождаване не обхваща услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват дейност в тази област.

33 Що се отнася до целта на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, следва да се припомни, че целта на всички разпоредби на посочения член 132 от същата директива е да бъдат освободени от ДДС някои дейности от обществен интерес, за да се улесни достъпът до някои услуги, както и доставката на някои стоки, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС (решение от 5 октомври 2016 г., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, т. 30 и цитираната съдебна практика).

34 По този начин предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване обхваща предоставяните от СГЛ услуги, когато тези доставки на услуги допринасят пряко за осъществяването на дейности от обществен интерес, посочени в член 132 от същата директива (вж. по аналогия решение от 5 октомври 2016 г., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, т. 31—33).

35 Освен това следва да се припомни, че приложното поле на освобожданията по член 132 от Директива 2006/112, подлежи на стриктно тълкуване, тъй като те представляват изключения от общия принцип, че с ДДС се облага всяка доставка на услуги, извършвана възмездно от данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 5 октомври 2016 г., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, т. 34 и цитираната съдебна практика).

36 Следователно предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване не обхваща доставките на услуги, които не допринасят пряко за осъществяването на дейности от обществен интерес, посочени в този член 132, а допринасят за осъществяването на други освободени дейности, по-специално по член 135 от тази директива.

37 Ето защо член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове извършват дейности от обществен интерес. При това положение услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на финансовите услуги, която не представлява такава дейност от обществен интерес, не се ползват от това освобождаване.

38 В това отношение следва да се отбележи, че противно на това, което предприема по настоящото дело, в решение от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), Съдът не се е произнесъл по въпроса дали освобождаването от облагане, предвидено в член 13, A, параграф 1, буква е) от Шеста директива (съответстващ на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112) е сведено до услугите, предоставяни от СГЛ, чиито членове извършват дейности от обществен интерес.

39 От доказателствата по преписката пред Съда обаче е видно, че въз основа на тълкуването на освобождаването от облагане, предвидено в член 13, A, параграф 1, буква e) от Шеста директива, направено от Съда в решението му от 20 ноември 2003 г., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), някои държави членки са освободили от облагане услуги, предоставяни от СГЛ, съставени от образувания като застрахователни компании или предприятия, извършващи дейност в областта на финансовите услуги.

40 В това отношение обаче следва да се уточни, че националните органи не могат да възобновят окончателно приключени данъчни периоди на основание член 132, параграф 1, буква e) от Директива 2006/112, тълкуван в точка 37 от настоящото решение (вж. по аналогия решение от 6 октомври 2009 г., Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, т. 37 и от 21 декември 2016 г., Gutiérrez Naranjo и др., C-154/15, C-307/15 и C-308/15, EU:C:2016:980, т. 68).

41 Относно данъчните периоди, които още не са окончателно приключени, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика съответната директива не може сама по себе си да поражда задължения за частноправните субекти и следователно на самата нея не може да се извършва позоваване в спор с частноправен субект (вж. по-специално решение от 19 април 2016 г., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, т. 30 и цитираната съдебна практика). Така националните органи не могат да се позовават на член 132, параграф 1, буква e) от Директива 2006/112, тълкувана в точка 37 от настоящото решение, за да откажат това освобождаване на СГЛ, съставени от образувания като кредитни дружества, а следователно и за да откажат да освободят от ДДС извършваните от тези СГЛ доставки на услуги.

42 Освен това задължението на националния съд да се позове на съдържанието на директива, когато тълкува или прилага релевантните норми на вътрешното право, се ограничава от общите принципи на правото, и по-специално от принципите на правна сигурност и на забрана за обратно действие, и не може да служи за основа на тълкуване contra legem на националното право (вж. решение от 15 април 2008 г., Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, т. 100).

43 Следователно тълкуването, което националният съд трябва да даде на релевантните правила на националното право, с които се прилага член 132, параграф 1, буква e) от Директива 2006/112, трябва да бъде съобразено с общите принципи на правото на Съюза, и по-специално с принципа на правна сигурност.

44 Предвид изложеното по-горе не следва да се дава отговор на въпроси от първи до шести.

45 С оглед на изложените по-горе съображения на преюдициалното запитване следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква e) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само до СГЛ, чиито членове извършват дейност от обществен интерес, посочена в член 132 от тази директива, и че следователно услугите, предоставяни от група, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на финансовите услуги, която не представлява такава дейност от обществен интерес, не се ползват от това освобождаване.

По съдебните разноски

46 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само до самостоятелните групи лица, чиито членове извършват дейност от обществен интерес, посочена в член 132 от тази директива, и че следователно услугите, предоставяни от група, чиито членове извършват икономическа дейност в областта на финансовите услуги, която не представлява такава дейност от обществен интерес, не се ползват от това освобождаване.

Подписи