SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

21 ta' Settembru 2017 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 132(1)(f) – Eżenzjonijiet favur ċerti attivitajiet ta' interess ġenerali – Eżenzjoni ta' provvisti ta' servizzi minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tagħhom – Applikabbiltà fil-qasam tas-servizzi finanzjarji"

Fil-Kawża C-326/15,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali, il-Latvja), permezz ta' deċiżjoni tad-9 ta' Ġunju 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-1 ta' Lulju 2015, fil-proċedura

"D**NB Banka" AS**

vs

Valsts ieņēmumu dienests,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, E. Juhász, C. Vajda (Relatur), K. Jürimäe u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-30 ta' Ġunju 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal "DNB Banka" AS, minn M. Kairovs, J. Teteris u I. Sloka,

– għall-Gvern Latvjan, minn A. Bogdanova, I. Kucina u D. Pelše, kif ukoll minn I. Kalniņš, bħala aġenti,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze, bħala aġent,

– għall-Gvern Elleniku, minn K. Nasopoulou u A. Dimitrakopoulou, bħala aġenti,

– għall-Gvern Lussemburgiż, minn D. Holderer, bħala aġent, assistita minn F. Kremer u P.-E. Partsch, avocats,

* Lingwa tal-kawża: il-Latvjan.

– għall-Gvern Ungeriż, minn Z. Fehér u G. Koós, bħala aġenti,

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna kif ukoll minn B. Majerczyk-Graczykowska u K. Maćkowska, bħala aġenti,

– għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes u R. Campos Laires, bħala aġenti,

– għall-Gvern tar-Renju Unit, inizjalment minn S. Simmons, sussegwentement minn C. R. Brodie u D. Robertson, bħala aġenti, assistiti minn O. Thomas, QC,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Owsiany-Hornung u A. Sauka, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-1 ta' Marzu 2017,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn "DNB Banka" AS u Valsts ieņēmumu dienests (amministrazzjoni fiskali, il-Latvja) (iktar 'il quddiem il-"VID") dwar iċ-ċaħda, minn din tal-aħħar, tat-talba ppreżentata minn DNB Banka għall-korrezzjoni tad-dikjarazzjonijiet tagħha tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Is-Sitt Direttiva

3 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), ġiet abrogata u ssostitwita, b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, mid-Direttiva 2006/112. L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva kien jipprovdi:

"A. Eżenzjonijet għal ċertu attivitajiet fl-interess pubbliku

1. Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħrajn tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġejjin taħt kondizzjonijet li huma għandhom jistabilixxu għal skopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tat-tali eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli:

[…]

f) servizzi fornuti minn grupp ta' persuni indipendenti li l-attivitajiet tagħhom huma eżenti minn jew m'humiex soġġetti għat-taxxa tal-valur miżjud, għall-iskopijiet li jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi neċessarji direttament għall-eżerċizzju ta' l-attività tagħhom, fejn dawn il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tagħhom ħlas lura eżatt tas-sehem tagħhom ta' l-ispejjeż konġunti, dejjem jekk t-tali eżenzjoni mhux probabbli li twassal għal tfixkil ta' kompetizzjoni;

[…]"

Id-Direttiva 2006/112

4 Id-Direttiva 2006/112 tinkludi Titolu IX, intitolat "Eżenzjonijiet", li l-Kapitolu 1 tiegħu huwa intitolat "Disposizzjonijiet ġenerali".

5 L-Artikolu 132(1) tad-Direttiva 2006/112, li jinsab fil-Kapitolu 2, intitolat "Eżenzjonijet għal ċertu attivitajiet fl-interess pubbliku", tat-Titolu IX tagħha, jipprovdi:

"1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

f) il-provvista ta' servizzi minn gruppi ta' persuni indipendenti, li qed iwettqu attività li hi eżenti mill-VAT jew għaliha mhumiex persuni taxxabbli, għall-finijiet li jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju ta' dik l-attività, fejn dawk il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tagħhom ħlas lura eżatt tas-sehem tagħhom ta' l-ispejjeż konġunti, sakemm tali eżenzjoni mhux probabbli li tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni;

[…]"

6 L-Artikolu 135(1) tad-Direttiva 2006/112, li jinsab fil-Kapitolu 3, intitolat "Eżenzjonijiet għal attivitajiet oħrajn", tat-Titolu IX tagħha, jipprovdi:

"1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

d) transazzjonijet, inkluż negozjar, li jikkonċernaw kontijiet ta' depożitu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ċekkijiet u strumenti oħrajn negozzjabbli, imma eskluża l-kollezzjoni tad-debitu;

e) transazzjoniet, inkluż negozjar, li jikkonċerna l-munita, karti tal-flus u muniti użati bħala valuta legali, bl-eċċezzjoni ta' oġġetti tal-kollezzjoni, jiġifieri, deheb, fidda u muniti oħrajn tal-metall jew karti tal-flus li normalment m'humiex użati bħala valuta legali jew muniti b'interess numismatiku;

[…]"

Id-dritt Latvjan

7 Il-punt 17 tal-Artikolu 6(1) tal-likums par pievienotās vērtības nodokli (liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), tad-9 ta' Marzu 1995 (Latvijas Vēstnesis, 1995, Nru°49), fil-verżjoni applikabbli fil-kawża prinċipali, jipprevedi l-eżenzjoni tat-tranżazzjonijiet finanzjarji li huwa jelenka.

8 Matul il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 ma kienx għadu ġie traspost fid-dritt nazzjonali. Fl-1 ta' Jannar 2013, daħlet fis-seħħ liġi ġdida dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, il-Pievienotās vērtības nodokļa likums ("liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud"), tad-29 ta' Novembru 2012. L-Artikolu 52 ta' din il-liġi, fil-verżjoni tiegħu li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2014, jipprovdi, fil-paragrafu 3 tiegħu, li s-servizzi pprovduti minn membru ta' grupp indipendenti ta' persuni (iktar 'il quddiem "GAP") lil persuni oħra ta' dan il-grupp huma, taħt ċerti kundizzjonijiet, eżentati.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 DNB Banka hija kumpannija ta' kreditu stabbilita fil-Latvja, li l-attivitajiet tagħha jikkonsistu fil-provvista ta' servizzi finanzjarji.

10 DNB Banka hija sussidjarja ta' DNB NORD A/S (li saret DNB INVEST DENMARK A/S), kumpannija stabbilita d-Danimarka, li hija wkoll proprjetarja ta' żewġ sussidjarji oħra, AB DNB NORD Bankas, kumpannija Litwana, u Bank DNB Polska SA, kumpannija Pollakka, kif ukoll ta' fergħa Estonjana, DNB NORD Pank. Dawn l-entitajiet kollha, li huma attivi fil-qasam tas-servizzi finanzjarji, jikkostitwixxu l-grupp DNB.

11 DNB NORD hija wkoll l-unika proprjetarja ta' DNB NORD IT A/S (li saret, wara ristrutturazzjoni, DNB INVEST DENMARK) (iktar 'il quddiem "DNB IT"), kumpannija stabbilita fid-Danimarka u li l-kompitu tagħha huwa li tipprovdi sostenn fil-qasam tal-informatika.

12 DNB NORD hija sussidjarja ta' DNB Bank ASA, stabbilita fin-Norveġja, u ta' NORD/LB Norddeutsche Landesbank, stabbilita fil-Ġermanja. Dawn iż-żewġ kumpanniji jiffurmaw impriża komuni li permezz tagħha DNB Bank għandha 51 % tal-ishma tal-grupp DNB.

13 Fil-31 ta' Awwissu 2006, DNB Banka kkonkludiet kuntratt ma' DNB NORD għall-provvista ta' servizzi finanzjarji. Permezz ta' dan il-kuntratt, DNB NORD tipprovdi, regolarment u skont il-bżonn, servizzi lil DNB Banka, billi timpenja ruħha li twettaq il-funzjonijiet komuni tal-grupp u billi teżegwixxi talbiet konkreti mingħand DNB Banka bħala sussidjarja. Fuq il-bażi tal-imsemmi kuntratt, matul is-snin 2009 u 2012, DNB Banka rċeviet diversi fatturi marbuta mas-servizzi ta' ġestjoni pprovduti minn DNB NORD. Skont id-dokumentazzjoni relatata mal-prezz tat-trasferiment, ippreparata matul is-sena 2011, DNB NORD, matul is-snin 2009 u 2010, applikat tariffa addizzjonali ta' 5 % fir-rigward tal-prezzijiet tal-provvista ta' servizzi ta' ġestjoni.

14 Fit-30 ta' April 2009, DNB Bank, bi ftehim ma' DNB Banka, ikkonkludiet kuntratt ma' Microsoft Ireland Operations, dwar ix-xiri ta' prodotti u ta' liċenzji kkummerċjalizzati minn Microsoft għall-bżonnijiet ta' DNB Bank u tal-impriżi marbuta magħha. Skont dan il-kuntratt, DNB Bank tirċievi fattura mingħand Microsoft Ireland Operations Ltd għall-akkwist ta' softwer li jintuża mill-kumpanniji kollha tal-grupp DNB. Sussegwentement, l-ispejjeż korrispondenti jiġu imputati minn DNB Bank lil impriżi oħra tal-grupp DNB, skont programmi speċifiċi li jkun irċieva kull wieħed minn dawn l-impriżi. Matul is-snin 2009 u 2010, DNB Banka għalhekk kienet irċeviet fatturi relatati mal-liċenzji kkummerċjalizzati minn Microsoft.

15 Fl-20 ta' Diċembru 2010, DNB IT ikkonkludiet kuntratt dwar il-ġestjoni tal-informatika ma' DNB NORD kif ukoll mas-sussidjarji ta' din tal-aħħar, li kien jipprovdi li DNB IT kienet l-unika entità tal-grupp DNB li kienet tipprovdi servizzi marbuta mal-proġetti fil-qasam tal-informatika. Matul is-snin 2010 u 2011, DNB IT, abbażi ta' dan il-kuntratt, indirizzat diversi fatturi lil DNB Banka marbuta ma' servizzi tal-informatika li ġew ipprovduti. Skont l-entrati ta' kontabbiltà marbuta mal-ispejjeż imsemmija f'dawn il-fatturi, ġiet applikata tariffa addizzjonali ta' 5 % fir-rigward tal-prezzijiet tal-imsemmija servizzi.

16 DNB Banka kienet is-suġġett ta' kontroll fiskali li fil-kuntest tiegħu hija sostniet li t-tranżazzjonijiet ikkonċernati kienu eżenti mill-VAT. Il-proċedura amministrattiva ntemmet permezz ta' deċiżjoni tad-Direttriċi Ġenerali tal-VID tad-9 ta' Lulju 2012, li permezz tagħha hija ċaħdet it-talba ta' DNB Banka intiża sabiex dawn id-dikjarazzjonijiet tal-VAT relatati mat-tranżazzjonijiet imwettqa ma' DNB NORD, DNB IT u DNB Bank jiġu kkoreġuti.

17 L-imsemmija deċiżjoni hija bbażata fuq il-kunsiderazzjonijiet segwenti. Fl-ewwel lok, fir-rigward tat-tranżazzjonijiet imwettqa bejn DNB Banka u DNB NORD, il-VID ikkonstatat li ma kienx hemm dokumenti li jippermettu li jiġi ddeterminat b'mod ċar liema kienu l-persuni li fformaw GAP, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112. Il-VID qieset li l-fatt li kien hemm grupp ta' impriżi relatati, li l-membri tiegħu kienu jipprovdu servizzi reċiprokament, ma jurix l-eżistenza ta' GAP, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni.

18 Fit-tieni lok, il-VID, filwaqt li rreferiet għall-premessa 7 tad-Direttiva 2006/112, qieset li t-tranżazzjonijiet li saru bejn DNB Banka u DNB IT kienu jikkostitiwixxu kompetizzjoni żleali. Din l-evalwazzjoni hija bbażata fuq il-fatt li l-fornitur tas-servizzi, DNB IT, huwa intaxxat, għas-servizzi tal-informatika inkwistjoni, fl-Istat Membru ta' stabbiliment tiegħu, fil-kuntest tas-sistema ġenerali, u li huwa naqqas it-taxxa tal-input imħallsa, filwaqt li DNB Banka, bħala destinatarja tal-imsemmija servizzi, ma hijiex intaxxata għall-istess servizzi, li huma meqjusa eżenti mill-VAT.

19 Fit-tielet lok, fir-rigward tat-tranżazzjonijiet li saru bejn DNB Banka u DNB Bank, il-VID ma rnexxiliex tiddetermina liema persuni kellhom jiġu speċifikament ikklassifikati, skont DNB Banka, bħala membri tal-GAP, għas-servizzi li għalihom ġiet invokata l-eżenzjoni. Barra minn hekk, skont il-VID, ma huwiex iġġustifikat li jitqies li DNB Bank kellu jiġi kklassifikat bħala membru ta' dan il-GAP li jeżerċita attività eżenti mill-VAT.

20 DNB Banka ressqet talba quddiem l-administratīvā rajona tiesa (qorti amministrattiva distrettwali, il-Latvja), intiża sabiex il-VID tikkoreġi d-dikjarazzjonijiet tagħha tal-VAT relatati mat-tranżazzjonijiet imwettqa ma' DNB NORD, DNB IT u DNB Bank. Din il-qorti ċaħdet din it-talba permezz ta' deċiżjoni tal-1 ta' Novembru 2013.

21 DNB Banka appellat minn din id-deċiżjoni quddiem l-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali, il-Latvja), billi sostniet li l-kriterji kollha msemmija fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 kienu ssodisfatti. Skont DNB Banka, l-administratīvā rajona tiesa (qorti amministrattiva distrettwali) ma interpretatax korrettament l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, peress li ċaħdet it-talba tagħha minħabba li l-ammont totali tal-fattura kien jinkludi wkoll tariffa addizzjonali, mingħajr ma analizzat il-motivi li jiġġustfikaw din it-tariffa addizzjonali. DNB Banka ssostni li l-imsemmija tariffa addizzjonali ġiet introdotta konformement mal-linji gwida tal-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u l-Iżvilupp Ekonomiċi (OECD) u mar-rekwiżiti legali dwar it-taxxi tal-kumpanniji, b'tali mod li l-applikazzjoni tagħha ma setgħetx tikkostitwixxi motiv ta' ċaħda għall-eżenzjoni tal-VAT.

22 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali) iddeċidiet li tissospendi l-kawża u li tagħmel id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Jista' jeżisti [GAP] fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [2006/112], meta l-membri [tal-GAP] ikunu stabbiliti fi Stati Membri separati tal-Unjoni Ewropea, li fihom din id-dispożizzjoni tad-Direttiva [tal-VAT] ġiet trasposta b'rekwiżiti differenti li ma humiex kompatibbli?

2) Stat Membru jista' jirrestrinġi d-dritt li għandha persuna taxxabbli sabiex tapplika l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [2006/112], meta l-persuna taxxabbli tkun issodisfat ir-rekwiżiti kollha għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni fl-Istat Membru tagħha, iżda din

id-dispożizzjoni tkun ġiet trasposta fil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali tal-Istati Membri ta' membri oħra tal-[GAP] b'restrizzjonijiet li jillimitaw il-possibbiltà għal persuni taxxabbli ta' Stati Membri oħra li japplikaw fl-Istat Membru tagħhom l-eżenzjoni korrispondenti mit-taxxa fuq il-valur miżjud?

3) Tista' tiġi applikata l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [2006/112] għal servizzi fl-Istat Membru tad-destinatarju ta' dawn, li jkun persuna taxxabbli għat-taxxa fuq il-valur miżjud, meta min jipprovdi s-servizzi, li tkun persuna taxxabbli [għall-VAT], ikun applika fi Stat Membru ieħor [il-VAT] għal dawn is-servizzi skont ir-reġim ġenerali, jiġifieri, b'kunsiderazzjoni li t-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn is-servizzi kienet dovuta fl-Istat Membru tad-destinatarju tagħhom, skont l-Artikolu 196 tad-Direttiva [2006/112]?

4) [GAP], fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [2006/112] għandha tinftiehem li tfisser persuna ġuridika separata, li l-eżistenza tagħha għandha tiġi pprovata permezz ta' ftehim speċifiku li jwaqqaf [GAP]?

   Jekk ir-risposta għal din id-domanda hija li [GAP] ma għandux neċessarjament jinftiehem li jfisser entità separata, [GAP] għandu jitqies li huwa grupp ta' impriżi marbuta bejniethom li fih, fil-kuntest tal-attività ekonomika normali tagħhom, dawn l-impriżi jipprovdu lil xulxin servizzi ta' appoġġ għat-twettiq tal-attivitajiet kummerċjali tagħhom, u tista' l-eżistenza ta' dan il-grupp tiġi pprovata permezz tal-kuntratti għal servizzi konklużi jew permezz tad-dokumentazzjoni dwar il-prezzijiet ta' trasferiment?

5) Jista' Stat Membru jirrestrinġi d-dritt ta' persuna taxxabbli li tapplika l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [2006/112], meta din il-persuna taxxabbli tkun applikat żieda [tariffa addizzjonali] fuq it-tranżazzjonijiet, kif mitlub taħt il-leġiżlazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni diretta tal-Istat Membru fejn din il-persuna taxxabbli hija stabbilita?

6) L-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT] tapplika għal servizzi rċevuti minn pajjiżi terzi? Fi kliem ieħor, il-membru ta' [GAP], fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [2006/112], li jipprovdi, fi ħdan il-grupp, servizzi lil membri oħra ta' dan il-[GAP], jista' jkun persuna taxxabbli minn pajjiż terz?"

Fuq id-domandi preliminari

23 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat li DNB Banka hija kumpannija ta' kreditu, li l-attivitajiet tagħha jikkonsistu fil-provvista ta' servizzi finanzjarji. Skont din il-kumpannija, is-servizzi li jiġu pprovduti lilha minn entitajiet oħra li jappartjenu mal-istess grupp ta' impriżi, jiġifieri DNB NORD, DNB IT u DNB Bank, jaqgħu taħt l-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112. Peress li matul il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali, din id-dispożizzjoni ma ġietx trasposta fid-dritt nazzjonali, DNB Banka talbet l-applikazzjoni diretta tagħha għall-qafas tal-kawża prinċipali.

24 F'dan il-kuntest, id-domandi kollha magħmula jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal- Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 li jipprevedi l-eżenzjoni ta' provvista ta' servizzi mwettqa minn gruppi indipendenti ta' persuni li jeżerċitaw attività eżentata mit-taxxa jew li fir-rigward tagħha ma humiex taxxabbli, sabiex jipprovdu lill-membri tagħhom is-servizzi direttament neċessarji għall-eżerċizzju ta' din l-attività.

25 Ir-risposta għal dawn id-domandi teżiġi l-eżaminazzjoni, minn qabel, tal-kwistjoni dwar jekk din id-dispożizzjoni tapplikax f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, li tikkonċerna servizzi pprovduti minn GAP li l-membri tiegħu jeżerċitaw attività ekonomika fil-qasam tas-servizzi finanzjarji.

26 Skont ġurisprudenza stabbilita, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja, stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tipprovdi lill-qorti nazzjonali l-punti ta' interpretazzjoni kollha tad-dritt tal-Unjoni li jistgħu jkunu utli sabiex tinqata' l-kawża li tinsab quddiemha, kemm jekk il-qorti tar-rinviju tkun għamlet riferiment għalihom fid-domandi tagħha u kif ukoll jekk le (sentenza tal-20 ta' Ottubru 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li l-qorti tar-rinviju tiġi pprovduta wkoll b'indikazzjonijiet fir-rigward ta' jekk l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 jistax japplika għal servizzi pprovduti minn GAP li l-membri tiegħu jeżerċitaw attività ekonomika fil-qasam tas-servizzi finanzjarji, li huma direttament neċessarji għall-eżerċizzju ta' din l-attività.

28 F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnotat li, skont it-termini tal-imsemmija dispożizzjoni, li jirreferi għal attività eżentata ta' membri tal-GAP, ma jistax jiġi eskluż li din l-eżenzjoni tista' tapplika għal servizzi ta' GAP li l-membri tiegħu jeżerċitaw attività ekonomika fil-qasam tas-servizzi finanzjarji, sa fejn l-Artikolu 135(1)(d) u (e) ta' din id-direttiva jeżoneraw is-servizzi finanzjarji.

29 Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, għall-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, hemm lok li jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux biss it-termini tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet tal-leġiżlazzjoni li tagħmel parti minnha (sentenzi tas-26 ta' April 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, punt 22, u tal-4 ta' April 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Fir-rigward tal-kuntest tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, għandu jiġi enfasizzat li din id-dispożizzjoni tinsab fil-Kapitolu 2, intitolat "Eżenzjonijet għal ċertu attivitajiet fl-interess pubbliku", tat-Titolu IX ta' din id-Direttiva. Dan it-titolu jindika li l-eżenzjoni prevista fl-imsemmija dispożizzjoni tirreferi biss għal GAP li l-membri tagħhom jeżerċitaw attivitajiet ta' interess ġenerali.

31 Din interpretazzjoni hija wkoll ikkonfermata mill-istruttura tat-Titolu IX tal-imsemmija direttiva dwar l-"Eżenzjonijiet". Fil-fatt, l-Artikolu 132(1)(f) fi ħdan id-Direttiva 2006/112 ma jinsabx fil-Kapitolu 1, intitolat "Dispożizzjonijiet Ġenerali", ta' dan it-titolu, iżda fil-Kapitolu 2 tiegħu. Barra minn hekk, fl-imsemmi titolu, issir distinzjoni bejn il-Kapitolu 2, intitolat "Eżenzjonijet għal ċertu attivitajiet fl-interess pubbliku" u l-Kapitolu 3, intitolat "Eżenzjonijiet għal attivitajiet oħrajn", distinzjoni li tindika li r-regoli previsti f'dan il-Kapitolu 2 għal ċerti attivitajiet ta' interessi ġenerali ma japplikawx għal attivitajiet oħra li hemm riferiment għalihom fl-imsemmi Kapitolu 3.

32 Madankollu, l-imsemmi Kapitolu 3 jipprevedi, fl-Artikolu 135(1), eżenzjoni ta' ċerti tranżazzjonijiet li jaqgħu fil-qasam tas-servizzi finanzjarji, bħal b'mod partikolari, "(d) transazzjonijet, inkluż negozjar, li jikkonċernaw kontijiet ta' depożitu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ċekkijiet u strumenti oħrajn negozzjabbli" u "(e) transazzjoniet, inkluż negozjar, li jikkonċerna l-munita, karti tal-flus u muniti użati bħala valuta legali". Għaldaqstant, mill-istruttura ġenerali tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 ma tapplikax għal tranżazzjonijiet fil-qasam tas-servizzi finanzjarji u li, konsegwentement, is-servizzi pprovduti minn GAP li l-membri tagħhom huma attivi f'dan il-qasam ma jaqgħux taħt din l-eżenzjoni.

33 Fir-rigward tal-għan tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, għandu jitfakkar li l-finalità tad-dispożizzjonijiet kollha tal-Artikolu 132 ta' din id-direttiva hija l-eżenzjoni mill-VAT ta' ċerti attivitajiet ta' interess ġenerali, sabiex jiġi ffaċilitat l-aċċess għal ċerti provvisti kif ukoll il-provvista ta' ċerti beni, billi jiġu evitati tariffi addizzjonali li jirriżultaw mill-issuġġettar tagħhom għall-VAT (sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Għaldaqstant, il-provvisti ta' servizzi mwettqa minn GAP jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, meta dawn il-provvisti ta' servizzi jikkontribwixxu direttament għall-eżerċizzju tal-attivitajiet ta' interess ġenerali previsti f'dan l-Artikolu 132 ta' din id-direttiva (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punti 31 sa 33).

35 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li l-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 132 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat b'mod strett minħabba li dawn jikkostitwixxu derogi mill-prinċipju ġenerali li l-VAT għandha tinġabar għal kull provvista ta' servizzi mwettqa bi ħlas minn persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Minn dan isegwi li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 ma tkoprix il-provvisti ta' servizzi li ma jikkontribwixxux direttament għall-eżerċizzju ta' attivitajiet ta' interess ġenerali previsti f'dan l-Artikolu 132, iżda għall-eżerċizzju ta' attivitajiet eżentati oħra, b'mod partikolari permezz tal-Artikolu 135 ta' din id-direttiva.

37 Isegwi li hemm lok li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni tkopri biss il-GAP li l-membri tagħhom jeżerċitaw attivitajiet ta' interess ġenerali msemmija f'dan l-artikolu. Għalhekk, is-servizzi pprovduti minn GAP, li l-membri tagħhom jeżerċitaw attività ekonomika fil-qasam tas-servizzi finanzjarji li ma tikkostitwixxix tali attività ta' interess ġenerali, ma jibbenefikawx minn din l-eżenzjoni.

38 F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnotat li, għad-differenza ta' dak li tagħmel fil-kuntest tal-kawża preżenti, il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ma ddeċidietx il-kwistjoni dwar jekk l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva [li jikkorrispondi għall-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112] hijiex limitata għal servizzi pprovduti minn GAP li l-membri tiegħu jeżerċitaw attivitajiet ta' interess ġenerali.

39 Madankollu, mill-informazzjoni fil-faxxikolu li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-eżenzjoni, prevista fl-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva, li kienet is-suġġett tal-kawża tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), wasslet lil ċerti Stati Membri sabiex jeżentaw provvisti ta' servizzi mwettqa minn GAP ikkostitwiti minn entitajiet bħal kumpanniji ta' assigurazzjoni jew impriżi attivi fil-qasam tas-servizzi finanzjarji.

40 F'dan ir-rigward, għandu madankollu jiġi ppreċiżat li l-awtoritajiet nazzjonali ma jistgħux jiftħu mill-ġdid perijodi fiskali definittivament magħluqa, abbażi tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, kif interpretat fil-punt 37 tas-sentenza preżenti (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-6 ta' Ottubru 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punt 37, kif ukoll tal-21 ta' Diċembru 2016, Gutiérrez Naranjo *et*, C-154/15, C-307/15 u C-308/15, EU:C:2016:980, punt 68).

41 Fir-rigward tal-perijodi fiskali li għadhom ma humiex definittivament magħluqa, għandu jitfakkar, skont ġurisprudenza stabbilita, li direttiva ma tistax, fiha nnifisha, toħloq obbligi fir-rigward ta' individwu u għalhekk, bħala tali, ma tistax tiġi invokata kontrih (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għalhekk, l-awtoritajiet nazzjonali ma jistgħux jinvokaw l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, kif interpretat fil-punt 37 ta' din is-sentenza, sabiex jirrifjutaw din l-eżenzjoni għal GAP ikkostitwiti minn entitajiet bħal kumpanniji ta' kreditu u, għalhekk, sabiex jirrifjutaw li jeżoneraw mill-VAT il-provvisti ta' servizzi mwettqa minn dawn il-GAP.

42 Barra minn hekk, l-obbligu tal-qorti nazzjonali li tirreferi għall-kontenut ta' direttiva meta tinterpreta u tapplika r-regoli rilevanti tad-dritt nazzjonali huwa limitat mill-prinċipji ġenerali tad-dritt, b'mod partikolari mill-prinċipji ta' ċertezza legali kif ukoll ta' nuqqas ta' retroattività, u ma jistax iservi ta' bażi għal interpretazzjoni *contra legem* tad-dritt nazzjonali (sentenza tal-15 ta' April 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punt 100).

43 Għalhekk, l-interpretazzjoni li għandha tagħti l-qorti nazzjonali għar-regoli rilevanti tad-dritt nazzjonali li jimplementaw l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 għandha tosserva l-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, u b'mod partikolari l-prinċipju ta' ċertezza legali.

44 Fid-dawl ta' dak li ntqal, ma hemmx lok li tingħata risposta għall-ewwel sas-sitt domanda.

45 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għat-talba għal deċiżjoni preliminari għandha tkun li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni tkopri biss il-GAP li l-membri tagħhom jeżerċitaw attività ta' interess ġenerali msemmija fl-Artikolu 132 ta' din id-direttiva u li, għalhekk, is-servizzi pprovduti minn grupp li l-membri tiegħu jeżerċitaw attività ekonomika fil-qasam tas-servizzi finanzjarji li ma tikkostitwixxix tali attività ta' interess ġenerali, ma jibbenefikawx minn din l-eżenzjoni.

Fuq l-ispejjeż

46 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li għandha tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni tkopri biss il-GAP li l-membri tagħhom jeżerċitaw attività ta' interess ġenerali msemmija f'dan l-Artikolu 132 ta' din id-direttiva u li, għalhekk, is-servizzi pprovduti minn grupp li l-membri tiegħu jeżerċitaw attività ekonomika fil-qasam tas-servizzi finanzjarji li ma tikkostitwixxix tali attività ta' interess ġenerali, ma jibbenefikawx minn din l-eżenzjoni.

Firem