Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 21. septembra 2017*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(f) – Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu – Oprostitev za storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb – Uporaba na področju finančnih storitev“

V zadevi C-326/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) z odločbo z dne 9. junija 2015, ki je na Sodišče prispela 1. julija 2015, v postopku

„DNB Banka“ AS

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, C. Vajda (poročevalec), sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. junija 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za „DNB Banka“ AS M. Kairovs, J. Teteris in I. Sloka,

– za latvijsko vlado A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše in I. Kalniņš, agenti,

– za nemško vlado T. Henze, agent,

– za grško vlado K. Nasopoulou in A. Dimitrakopoulou, agentki,

– za luksemburško vlado D. Holderer, agentka, skupaj s F. Kremerjem in P.-E. Partschem, odvetnikoma,

– za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,

* Jezik postopka: latvijščina.

– za poljsko vlado B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska in K. Maćkowska, agenti,

– za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in R. Campos Laires, agenta,

– za vlado Združenega kraljestva sprva S. Simmons, nato C. R. Brodie in D. Robertson, agenti, skupaj z O. Thomasom, QC,

– za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in A. Sauka, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. marca 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „DNB Banka“ AS in Valsts ieņēmumu dienests (davčna uprava, Latvija) (v nadaljevanju: VID) glede zavrnitve zahtevka družbe DNB Banka za popravek obračunov davka na dodano vrednost (DDV) s strani VID.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/112. Člen 13 Šeste direktive je določal:

„A. Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[…]

(f) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet davka na dodano vrednost, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence;

[…]“

Direktiva 2006/112

4 Direktiva 2006/112 vsebuje naslov IX „Oprostitve“, katerega poglavje 1 je naslovljeno „Splošne določbe“.

5 Člen 132(1) Direktive 2006/112, ki je v poglavju 2, naslovljenem „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, iz naslova IX te direktive, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(f) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence;

[…]“

6 Člen 135(1) Direktive 2006/112, ki je v poglavju 3, naslovljenem „Oprostitve za druge dejavnosti“, iz naslova IX te direktive, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

(e) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo, razen zbirk, zlasti zlatih in srebrnih kovancev ter kovancev iz drugih kovin ali bankovcev, ki običajno niso v uporabi kot zakonito plačilno sredstvo ali kovancev numizmatičnega pomena;

[…]“

Latvijsko pravo

7 Člen 6(1), točka 17, likums par pievienotās vērtības nodokli“ (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 9. marca 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, št. 49) v različici, ki velja za spor o glavni stvari, določa oprostitev finančnih transakcij, ki so v njem naštete.

8 V zadevnem obdobju iz spora o glavni stvari člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 še ni bil prenesen v nacionalno pravo. 1. januarja 2013 je začel veljati nov zakon o davku na dodano vrednost, Pievienotās vērtības nodokļa likums (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 29. novembra 2012. Člen 52 tega zakona v različici, ki je začela veljati 1. januarja 2014, v odstavku 3.[2] določa, da so storitve, ki jih opravi član neodvisne skupine oseb (v nadaljevanju: NSO) za druge osebe iz te skupine, pod nekaterimi pogoji oproščene.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Družba DNB Banka je kreditna institucija s sedežem v Latviji, ki opravlja finančne storitve.

10 Družba DNB Banka je hčerinska družba družbe DNB NORD A/S (postala DNB INVEST DENMARK A/S) s sedežem na Danskem, ki ima v lasti tudi dve drugi hčerinski družbi, AB DNB NORD Bankas, litovsko družbo, in Bank DNB Polska SA, poljsko družbo, ter estonsko podružnico, DNB NORD Pank. Vsi ti subjekti, ki delujejo na področju finančnih storitev, tvorijo skupino DNB.

11 Družba DNB NORD je prav tako edina lastnica družbe DNB NORD IT A/S (ki je po prestrukturiranju postala DNB INVEST DENMARK) (v nadaljevanju: DNB IT), družbe s sedežem na Danskem, katere naloga je zagotavljanje podpore na področju informacijske tehnologije.

12 Družba DNB NORD je hčerinska družba družbe DNB Bank ASA s sedežem na Norveškem in družbe NORD/LB Norddeutsche Landesbank s sedežem v Nemčiji. Ti družbi tvorita skupno podjetje, prek katerega ima družba DNB Bank 51-odstotni delež skupine DNB.

13 Družba DNB Banka je 31. avgusta 2006 z družbo DNB NORD sklenila pogodbo za zagotavljanje finančnih storitev. V skladu s to pogodbo družba DNB NORD trajno in po potrebi opravlja finančne storitve za družbo DNB Banka, pri čemer zagotavlja skupne naloge skupine in obravnava konkretne prošnje družbe DNB Banka kot svoje hčerinske družbe. Na podlagi navedene pogodbe je bila družba DNB Banka v letih 2009 in 2010 naslovnica več računov za storitve upravljanja, ki jih je opravila družba DNB NORD. Glede na dokumentacijo o ceni prenosa, sestavljeno leta 2011, je družba DNB NORD v letih 2009 in 2010 za ceno zagotavljanja storitev upravljanja uporabila 5-odstotni pribitek.

14 Družba DNB Bank je 30. aprila 2009 v soglasju z družbo DNB Banka sklenila pogodbo z družbo Microsoft Ireland Operations Ltd, ki se je nanašala na nakup proizvodov in licenc, ki jih je tržila družba Microsoft, za potrebe družbe DNB Bank in z njo povezanih podjetij. Na podlagi te pogodbe je družba DNB Bank od družbe Microsoft Ireland Operations prejela račun za kupljeno programsko opremo, ki jo uporabljajo vsa podjetja skupine DNB. Družba DNB Bank je nato zaračunala ustrezne stroške ostalim podjetjem skupine DNB glede na konkretne programe, ki jih je prejelo vsako od teh podjetij. Družba DNB Banka je bila tako v letih 2009 in 2010 naslovnica računov v zvezi z licencami, ki jih trži družba Microsoft.

15 Družba DNB IT je 20. decembra 2010 z družbo DNB NORD in njenimi hčerinskimi družbami sklenila pogodbo za upravljanje storitev informacijske tehnologije, v skladu s katero je družba DNB IT edini subjekt skupine DNB, ki zagotavlja storitve v zvezi s projekti s področja informacijske tehnologije. Družba DNB IT je v letih 2010 in 2011 na podlagi te pogodbe na družbo DNB Banka naslovila več računov za tako opravljene storitve informacijske tehnologije. V skladu s postavkami v zvezi s stroški, navedenimi na teh računih, je bil na ceno navedenih storitev uporabljen 5-odstotni pribitek.

16 Pri družbi DNB Banka je bil izveden davčni nadzor, v okviru katerega je ta družba trdila, da so bile zadevne transakcije oproščene DDV. Upravni postopek je bil končan z odločbo generalne direktorice VID z dne 9. julija 2012, s katero je ta zavrnila prošnjo družbe DNB Banka, da se pri vseh obračunih DDV, na katere so se nanašale transakcije, opravljene z družbami DNB NORD, DNB IT in DNB Bank, opravijo popravki.

17 Navedena odločba je temeljila na spodnjih ugotovitvah. Prvič, glede transakcij, izvedenih med družbama DNB Banka in DNB NORD, je VID ugotovila, da ne obstajajo dokumenti, na podlagi katerih bi bilo mogoče jasno ugotoviti, katere osebe so tvorile NSO v smislu člena 132(1)(f) Direktive 2006/112. VID je menila, da to, da obstaja skupina povezanih podjetij, katerih člani so si vzajemno zagotavljali storitve, ne dokazuje obstoja NSO v smislu te določbe.

18 Drugič, VID je s sklicevanjem na uvodno izjavo 7 Direktive 2006/112 ocenila, da transakcije, izvedene med družbama DNB Banka in DNB IT, pomenijo nelojalno konkurenco. Ta presoja temelji na tem, da ponudnik storitev, družba DNB IT, plačuje davek za zadevne storitve informacijske tehnologije v državi

članici, v kateri ima sedež, v skladu s splošno ureditvijo in da je ta družba odbila vstopni davek, medtem ko družba DNB Banka kot prejemnica navedenih storitev ne plača davka za te iste storitve, saj so oproščene DDV.

19 Tretjič, VID naj glede transakcij med družbama DNB Banka in DNB Bank ne bi mogla ugotoviti, katere osebe natančno naj bi bile po mnenju družbe DNB Banka opredeljene kot članice NSO, za storitve katere je bila uveljavljana oprostitev. Poleg tega po mnenju VID ni utemeljeno šteti, da bi morala biti družba DNB Bank opredeljena kot članica te NSO, ki izvaja dejavnost, oproščeno DDV.

20 Družba DNB Banka je pri administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče, Latvija) vložila tožbo, v kateri je predlagala, naj se VID naloži popravek vseh obračunov DDV v zvezi s transakcijami, izvedenimi z družbami DNB NORD, DNB IT in DNB Bank. To sodišče je to tožbo zavrnilo z odločbo z dne 1. novembra 2013.

21 Družba DNB Banka je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija), v kateri je trdila, da so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112. Po mnenju družbe DNB Banka administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče) ni pravilno razlagalo člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, ko je njeno tožbo zavrnilo z obrazložitvijo, da je skupni znesek računa zajemal tudi pribitek, ne da bi analiziralo razloge, ki ta pribitek utemeljujejo. Družba DNB Banka trdi, da je bil navedeni pribitek uveden v skladu s smernicami Organizacije za sodelovanje in gospodarski razvoj (OECD) in zahtevami zakonodaje s področja davka od dohodkov pravnih oseb, zaradi česar uporaba pribitkov ne more biti razlog za zavrnitev oprostitve DDV.

22 V teh okoliščinah je Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali lahko obstaja [NSO] v smislu člena 132(1)(f) Direktive [2006/112], če imajo člani [NSO] sedeže v različnih državah članicah Evropske unije, v katerih je bila navedena določba Direktive prenesena z različnimi pogoji, ki niso združljivi?

2. Ali lahko država članica omeji pravico davčnega zavezanca, da uporabi oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive [2006/112], če je davčni zavezanec izpolnil vse pogoje za uporabo oprostitve v svoji državi članici, vendar je bila navedena določba v nacionalnih zakonodajah držav članic ostalih članov [NSO] prenesena s pogoji, ki omejujejo možnost, da bi davčni zavezanci drugih držav članic v svoji državi članici uporabili zadevno oprostitev [DDV]?

3. Ali je dopustno uporabiti oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive [2006/112] za nekatere storitve v državi članici prejemnika storitev, ki je davčni zavezanec za [DDV], če je ponudnik storitev, ki je davčni zavezanec za [DDV], v drugi državi članici obračunal [DDV] za te storitve v skladu s splošno ureditvijo, to je upoštevajoč, da se [DDV] za tovrstne storitve dolguje v državi članici prejemnika storitev v skladu s členom 196 Direktive [2006/112]?

4. Ali je treba pod pojmom [NSO] v smislu člena 132(1)(f) Direktive [2006/112] razumeti ločeno pravno osebo, katere obstoj je treba dokazati s posebnim dogovorom o ustanovitvi [NSO]?

Če je odgovor na to vprašanje, da ni nujno, da je [NSO] ločena pravna oseba, ali je treba šteti, da je [NSO] skupina povezanih podjetij, v kateri se v okviru njene običajne ekonomske dejavnosti vzajemno opravljajo podporne storitve za opravljanje njihovih komercialnih dejavnosti in je mogoče obstoj tovrstne [NSO] dokazati s sklenjenimi pogodbami o opravljanju storitev ali z dokumentacijo o transfernih cenah?

5. Ali lahko država članica omeji pravico davčnega zavezanca, da uporabi oprostitev [DDV] iz člena 132(1)(f) Direktive [2006/112], če je davčni zavezanec uporabil pribitek na transakcije v skladu z določbami zakonodaje s področja neposredne obdavčitve države članice, v kateri ima sedež?

6. Ali oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive [2006/112] velja za storitve, prejete iz tretjih držav? Z drugimi besedami: ali je lahko član [NSO] v smislu navedene določbe Direktive [2006/112], ki v okviru [NSO] opravi storitve za druge člane te [NSO], davčni zavezanec tretje države?“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Najprej je treba poudariti, da je družba DNB Banka kreditna institucija, ki opravlja finančne storitve. Po mnenju te družbe se za storitve, ki jih zanjo opravljajo drugi subjekti iz iste skupine družb, in sicer družbe DNB NORD, DNB IT in DNB Bank, uporablja oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112. Ker ta določba v zadevnem obdobju iz postopka v glavni stvari ni bila prenesena v nacionalno pravo, je družba DNB Banka zahtevala, da se neposredno uporabi za spor o glavni stvari.

24 V tem okviru se vsa predložena vprašanja nanašajo na razlago člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, ki določa oprostitev za storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti.

25 Odgovor na ta vprašanja terja predhodno preučitev vprašanja, ali se ta določba uporablja v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na storitve, ki jih je opravila NSO, katere člani opravljajo ekonomsko dejavnost na področju finančnih storitev.

26 V skladu z ustaljeno sodno prakso mora Sodišče v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, predložitvenemu sodišču zagotoviti vse elemente razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili pri presoji zadeve, ki mu je predložena, in sicer ne glede na to, ali se je nanje v svojem vprašanju sklicevalo ali ne (sodba z dne 20. oktobra 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, točka 37 in navedena sodna praksa).

27 V teh okoliščinah je treba predložitvenemu sodišču podati tudi napotke glede vprašanja, ali se člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 uporablja za storitve, ki jih opravi NSO, katere člani opravljajo ekonomsko dejavnost na področju finančnih storitev, ki so neposredno potrebne za opravljanje te dejavnosti.

28 V zvezi s tem je treba poudariti, da na podlagi besedila te določbe, ki se nanaša na oproščeno dejavnost članov NSO, ni mogoče izključiti, da se ta oprostitev lahko uporabi za storitve NSO, katere člani opravljajo ekonomsko dejavnost na področju finančnih storitev, saj se v skladu s členom 135(1)(d) in (e) te direktive finančne storitve oprostijo.

29 Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso pri razlagi določbe prava Unije ni treba upoštevati samo njenega besedila, ampak tudi okvir in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (sodbi z dne 26. aprila 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, točka 22, in z dne 4. aprila 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, točka 30 in navedena sodna praksa).

30 Kar zadeva okvir, v katerega se uvršča člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, je treba poudariti, da je ta določba umeščena v poglavje 2, naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, iz naslova IX te direktive. Ta naslov kaže na to, da se oprostitve iz navedene določbe nanašajo le na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu.

31 To razlago potrjuje tudi struktura naslova IX navedene direktive, ki se nanaša na „Oprostitve“. Člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 namreč ni v poglavju 1, naslovljenem „Splošne določbe“, iz tega naslova, temveč v njegovem poglavju 2. Poleg tega se v navedenem naslovu razlikuje med poglavjem 2, naslovljenim „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, in poglavjem 3, naslovljenim „Oprostitve za druge dejavnosti“, kar kaže na to, da se pravila, določena v tem poglavju 2 za določene dejavnosti v javnem interesu, ne uporabljajo za druge dejavnosti, na katere se nanaša to poglavje 3.

32 V navedenem poglavju 3 pa je v členu 135(1) določena oprostitev nekaterih transakcij s področja finančnih storitev, kot so med drugim „(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti“ in „(e) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo“. Iz splošne sistematike Direktive 2006/112 tako izhaja, da se oprostitev, določena v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, ne uporablja za izvedene transakcije s področja finančnih storitev in da zato storitve, ki jih zagotavljajo NSO, katerih člani so dejavni na tem področju, ne spadajo pod to oprostitev.

33 Kar zadeva cilj člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, je treba opozoriti, da je namen vseh določb člena 132 te direktive nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostiti DDV, da bi se olajšal dostop do nekaterih storitev in dobava nekaterega blaga ob izognitvi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV (sodba z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točka 30 in navedena sodna praksa).

34 Tako storitve, ki jih opravlja NSO, spadajo pod oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, če to opravljanje storitev neposredno prispeva k opravljanju dejavnosti v javnem interesu iz člena 132 te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točke od 31 do 33).

35 Poleg tega je treba opozoriti, da se področje uporabe oprostitev iz člena 132 Direktive 2006/112 razlaga ozko, saj te pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točka 34 in navedena sodna praksa).

36 Iz tega izhaja, da med oprostitve, določene v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, ne more spadati opravljanje storitev, ki ne prispeva neposredno k opravljanju dejavnosti v javnem interesu iz tega člena 132, temveč k opravljanju drugih dejavnosti, ki so oproščene zlasti s členom 135 te direktive.

37 Iz tega sledi, da je treba člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe nanaša le na NSO, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu, omenjene v tem členu. Zato za storitve, ki jih zagotavljajo NSO, katerih člani opravljajo ekonomsko dejavnost na področju finančnih storitev, ki ni taka dejavnost v javnem interesu, ta oprostitev ne velja.

38 V zvezi s tem je treba poudariti, da Sodišče – drugače kot pri analizi, ki jo je opravilo v okviru te zadeve – v sodbi z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ni obravnavalo vprašanja, ali je oprostitev, določena v členu 13A(1)(f) Šeste direktive (ki ustreza členu 132(1)(f) Direktive 2006/112), omejena na storitve, ki jih zagotavlja NSO, katere člani opravljajo dejavnost v javnem interesu.

39 Vendar je iz elementov iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da so nekatere države članice zaradi razlage oprostitve, določene v členu 13A(1)(f) Šeste direktive, ki jo je Sodišče opravilo v sodbi z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), oprostile storitve, ki jih opravljajo NSO, ki jih tvorijo subjekti, kot so zavarovalnice ali podjetja, ki delujejo na področju finančnih storitev.

40 V zvezi s tem je treba kljub temu pojasniti, da nacionalni organi ne smejo ponovno odpreti dokončno zaključenih davčnih obdobij na podlagi člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, kot se razlaga v točki 37 te sodbe (glej po analogiji sodbi z dne 6. oktobra 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, točka 37, in z dne 21. decembra 2016, Gutiérrez Naranjo in drugi, C-154/15, C-307/15 in C-308/15, EU:C:2016:980, točka 68).

41 Glede davčnih obdobij, ki še niso dokončno zaključena, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso direktiva sama po sebi ne more ustvariti obveznosti za posameznika in se torej nanjo kot tako ni mogoče sklicevati proti njemu (glej zlasti sodbo z dne 19. aprila 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, točka 30 in navedena sodna praksa). Tako se nacionalni organi za zavrnitev te oprostitve za NSO, ki jo tvorijo subjekti, kot so kreditne institucije, in s tem za zavrnitev oprostitve DDV za storitve, ki jih opravljajo te NSO, ne morejo sklicevati na člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, kot se razlaga v točki 37 te sodbe.

42 Poleg tega je obveznost nacionalnega sodnika, da se pri razlagi in uporabi upoštevnih pravil nacionalnega prava sklicuje na vsebino direktive, omejena s splošnimi pravnimi načeli, zlasti z načelom pravne varnosti in prepovedi retroaktivnosti, in ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem* (sodba z dne 15. aprila 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, točka 100).

43 Zato mora razlaga upoštevnih pravil nacionalnega prava za izvajanje člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, ki jo poda nacionalno sodišče, spoštovati splošna načela prava Unije in zlasti načelo pravne varnosti.

44 Ob upoštevanju navedenega na prvo, drugo, tretje, četrto, peto in šesto vprašanje ni treba odgovoriti.

45 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na predlog za sprejetje predhodne odločbe odgovoriti, da je treba člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe nanaša le na NSO, katerih člani opravljajo dejavnost v javnem interesu, navedeno v členu 132 te direktive, in da zato za storitve, ki jih zagotavlja skupina, katere člani opravljajo ekonomsko dejavnost na področju finančnih storitev, ki ni taka dejavnost v javnem interesu, ta oprostitev ne velja.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe nanaša le na neodvisne skupine oseb, katerih člani opravljajo dejavnost v javnem interesu, navedeno v členu 132 te direktive, in da zato za storitve, ki jih zagotavlja skupina, katere člani opravljajo ekonomsko dejavnost na področju finančnih storitev, ki ni taka dejavnost v javnem interesu, ta oprostitev ne velja.

Podpisi