Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 september 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 f – Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset – Undantag från skatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar – Tillämplighet på området för finansiella tjänster”

I mål C-326/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol, Lettland) genom beslut av den 9 juni 2015, som inkom till domstolen den 1 juli 2015, i målet

”DNB Banka” AS

mot

Valsts ieņēmumu dienests

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, C. Vajda (referent), K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 juni 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”DNB Banka” AS, genom M. Kairovs, J. Teteris och I. Sloka,

– Lettlands regering, genom A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše och I. Kalniņš, samtliga i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,

– Greklands regering, genom K. Nasopoulou och A. Dimitrakopoulou, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: lettiska.

– Luxemburgs regering, genom D. Holderer, i egenskap av ombud, biträdd av F. Kremer och P.-E. Partsch, avocats,

– Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,

– Polens regering, genom B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska och K. Maćkowska, samtliga i egenskap av ombud,

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och R. Campos Laires, båda i egenskap av ombud,

– Förenade kungarikets regering, inledningsvis genom S. Simmons, därefter genom C.R. Brodie och D. Robertson, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av O. Thomas, QC,

– Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och A. Sauka, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 mars 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”DNB Banka” AS och Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheten, Lettland) (nedan kallad VID). Målet rör VID:s beslut att avslå DNB Bankas begäran om korrigering av DNB Bankas deklarationer avseende mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) upphävdes och ersattes, från och med den 1 januari 2007, av direktiv 2006/112. I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

f) Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

…”

Direktiv 2006/112

4 Avdelning IX i direktiv 2006/112 har rubriken ”Undantag från skatteplikt”. Kapitel 1 i den avdelningen har rubriken ”Allmänna bestämmelser”.

5 I artikel 132.1 i direktiv 2006/112, vilken återfinns i kapitel 2, som har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i avdelning IX i direktivet, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

f) Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

…”

6 I artikel 135.1, vilken återfinns i kapitel 3, som har rubriken ”Undantag för andra verksamheter”, i avdelning IX i direktivet, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

…”

Lettisk rätt

7 Artikel 6.1 punkten 17 i likums par pievienotās vērtības nodokli (lagen om mervärdesskatt) av den 9 mars 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskriver undantag för de finansiella transaktioner som nämns däri.

8 Under den period som är i fråga i det nationella målet hade artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ännu inte införlivats med nationell rätt. Den 1 januari 2013 trädde en ny lag om mervärdesskatt, Pievienotās vērtības nodokļa likums (lagen om mervärdesskatt) av den 29 november 2012, i kraft. I artikel 52 i den lagen, i den lydelse som trädde i kraft den 1 januari 2014, föreskrivs i stycke 3.[2] att tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer till andra personer i gruppen är undantagna från skatteplikt på vissa villkor.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 DNB Banka AS, är ett kreditinstitut med säte i Lettland som tillhandahåller finansiella tjänster.

10 DNB Banka är ett dotterbolag till DNB NORD A/S (numera DNB INVEST DENMARK A/S), vilket är ett bolag med säte i Danmark. DNB NORD A/S har två andra dotterbolag, det litauiska bolaget AB DNB NORD Bankas och det polska bolaget Bank DNB Polska SA, samt en estnisk filial, DNB NORD Pank. Samtliga dessa enheter, som är verksamma på området för finansiella tjänster, utgör koncernen DNB.

11 DNB NORD är också ensam ägare av DNB NORD IT A/S (efter rekonstruktion DNB INVEST DENMARK) (nedan kallat DNB IT), vilket är ett bolag med säte i Danmark vars verksamhet utgörs av IT-stöd.

12 DNB NORD är ett dotterbolag till DNB Bank ASA, vilket är ett bolag med säte i Norge, och till NORD/LB Norddeutsche Landesbank, som har sitt säte i Tyskland. Dessa bolag har bildat ett gemensamt företag genom vilket BNB Bank innehar 51 procent av andelarna i DNB-koncernen.

13 Den 31 augusti 2006 ingick DNB Banka ett avtal med DNB NORD om tillhandahållande av finansiella tjänster. Enligt avtalet tillhandahåller DNB NORD finansiella tjänster till DNB Banka på en kontinuerlig basis och i den utsträckning som behövs, genom att ombesörja koncernens gemensamma funktioner och hantera specifika önskemål från DNB Banka i egenskap av dotterbolag. På grundval av detta avtal mottog DNB Banka, under åren 2009 och 2010, flera fakturor avseende förvaltningstjänster som tillhandahållits av DNB NORD. Enligt dokumentationen av internprissättningen som upprättats under år 2011 tillämpade DNB NORD under åren 2009 och 2010 ett påslag med 5 procent på priset för att tillhandahålla förvaltningstjänsterna.

14 Den 30 april 2009 ingick DNB Bank, enligt överenskommelse med DNB Banka, ett avtal med Microsoft Ireland Operations Ltd angående inköp av produkter och licenser, som saluförs av Microsoft, för DNB Bank och företag som är sammanlänkade med DNB Bank. Enligt detta avtal erhåller DNB Bank en faktura från Microsoft Ireland Operations för förvärv av mjukvara som används av samtliga bolag i DNB-koncernen. Därefter fördelar DNB Bank de relevanta kostnaderna på andra företag inom DNB-koncernen, i enlighet med de särskilda program som varje företag fått. Under åren 2009 och 2010 mottog DNB Banka sålunda fakturor hänförliga till licenser som saluförs av Microsoft.

15 Den 20 december 2010 ingick DNB IT ett avtal om IT-förvaltning med DNB NORD och med det bolagets dotterbolag enligt vilket DNB IT är den enda enheten i DNB-koncernen som tillhandahåller tjänster hänförliga till projekt på IT-området. Under åren 2010 och 2011 sände DNB IT, på grundval av detta avtal, flera fakturor till DNB Banka avseende IT-tjänster som sålunda tillhandahållits. Enligt vad som angetts på dessa fakturor tillämpades ett påslag med 5 procent på priserna för nämnda tjänster.

16 DNB Banka var föremål för en skattekontroll vid vilken DNB Banka gjorde gällande att de aktuella transaktionerna var undantagna från mervärdesskatt. Det administrativa förfarandet avslutades genom ett beslut fattat av generaldirektören för VID den 9 juli 2012, i vilket generaldirektören avslog DNB Bankas begäran om att bolagets mervärdesskattedeklarationer avseende transaktionerna med DNB NORD, DNB IT och DNB Bank skulle korrigeras.

17 Beslutet grundades på de överväganden som anges nedan. När det för det första gäller de transaktioner som genomförts mellan DNB Banka och DNB NORD fastställde VID att det inte fanns några handlingar av vilka det klart framgick vilka personer som hade format en fristående grupp av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112. VID fastställde att den omständigheten att det fanns en grupp av närstående företag, vars medlemmar tillhandahöll varandra tjänster, inte visade att det var fråga om en fristående grupp av personer i den mening som avses i den bestämmelsen.

18 För det andra ansåg VID, med hänvisning till skäl 7 i direktiv 2006/112, att de transaktioner som genomförts mellan BND Banka och DNB IT utgjorde illojal konkurrens. Denna slutsats grundar sig på den omständigheten att tjänsteleverantören, DNB IT, beskattas för IT-tjänsterna i fråga i den medlemsstat där företaget är etablerat i enlighet med det allmänna skattesystemet, och att DNB-IT dragit av den ingående skatten på dessa tjänster, medan DNB Banka, som mottagare av dessa tjänster, inte beskattas för samma tjänster, vilka anses vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

19 När det för det tredje gäller transaktionerna mellan DNB Banka och DNB Bank lyckades inte VID fastställa exakt vilka personer som enligt DNB Banka skulle klassificeras som medlemmar i den fristående grupp av personer som berörs av de tjänster för vilka undantag från skatteplikt har gjorts gällande. Enligt VID saknas det dessutom skäl att klassificera DNB Bank som medlem i denna fristående grupp av personer som utövar en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

20 DNB Banka väckte talan vid administratīvā rajona tiesa (distriktsförvaltningsdomstol, Lettland) och yrkade att VID skulle förpliktas att korrigera mervärdesskattedeklarationerna avseende de transaktioner som genomförts med DNB NORD, DNB IT och DNB Bank. Talan ogillades genom avgörande av den 1 november 2013.

21 DNB Banka överklagade detta avgörande till Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol, Lettland) och gjorde därvid gällande att samtliga kriterier i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 var uppfyllda. Enligt DNB Banka hade administratīvā rajona tiesa (distriktsförvaltningsdomstol) gjort en felaktig tolkning av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 genom att avslå begäran med hänvisning till att det totala fakturabeloppet även innefattade ett påslag, utan att pröva de skäl som motiverade påslaget. DNB Banka anser att detta påslag har gjorts i enlighet med de riktlinjer som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utfärdat och med kraven i bolagsskattelagstiftningen, varför tillämpningen av påslag inte kan användas som grund för att neka en person undantag från mervärdesskatteplikt.

22 Mot denna bakgrund beslutade Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Kan det vara fråga om en fristående grupp av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f i [direktiv 2006/112] när medlemmarna av denna har hemvist i olika medlemsstater i Europeiska unionen, i vilka denna bestämmelse i direktivet har införlivats med olika, sinsemellan oförenliga krav?

2) Kan en medlemsstat begränsa rätten för en beskattningsbar person att tillämpa det undantag som avses i artikel 132.1 f i [direktiv 2006/112] när den beskattningsbara personen uppfyller alla krav för tillämpningen av undantaget i sin medlemsstat, men då bestämmelsen har införlivats med den

nationella lagstiftningen i de medlemsstater i vilka andra medlemmar i gruppen har hemvist med restriktioner som begränsar möjligheten för beskattningsbara personer från andra medlemsstater att tillämpa motsvarande undantag avseende mervärdesskatten i deras egen medlemsstat?

3) Är det tillåtet att tillämpa undantaget enligt artikel 132.1 f i [direktiv 2006/112] för tjänster i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten, som är en beskattningsbar person, har hemvist, då tjänsteleverantören, som är en beskattningsbar person, har påfört mervärdesskatt på dessa tjänster enligt de allmänna reglerna i en annan medlemsstat, det vill säga, med tanken att mervärdesskatten för sådana tjänster ska betalas i mottagarens medlemsstat i enlighet med artikel 196 i [direktiv 2006/112]?

4) Ska med [fristående grupp av personer] i den mening som avses i artikel 132.1 f i [direktiv 2006/112] förstås en separat juridisk person vars existens måste bevisas genom ett särskilt avtal för inrättandet av en fristående grupp av personer?

   Om svaret på denna fråga är att den fristående gruppen av personer inte ska anses vara en separat enhet, kan begreppet då förstås så, att den fristående gruppen är en grupp av närstående företag, vilka, som en del av sin normala ekonomiska verksamhet, ömsesidigt utför stödtjänster för att utföra sin affärsverksamhet, och kan förekomsten av en sådan grupp bevisas genom ingångna kontrakt avseende tjänster eller dokumentation om internprissättning?

5) Kan en medlemsstat begränsa rätten för en beskattningsbar person att tillämpa det undantag från mervärdesskatt som avses i artikel 132.1 f i [direktiv 2006/112] när den beskattningsbara personen har gjort ett påslag på transaktionerna i enlighet med kraven i lagstiftningen om direktbeskattning i den medlemsstat där den skattskyldige har hemvist?

6) Omfattar undantaget i artikel 132.1 f i [direktiv 2006/112] tjänster som erhålls från tredjeländer? Det vill säga, kan en medlem av en fristående grupp av personer, i den mening som avses i denna bestämmelse i direktivet, som inom gruppen tillhandahåller andra gruppmedlemmar tjänster, vara en beskattningsbar person från ett tredjeland?”

Prövning av tolkningsfrågorna

23 Domstolen påpekar inledningsvis att DNB Banka är ett kreditinstitut vars verksamhet består i tillhandahållande av finansiella tjänster. Enligt DNB Banka omfattas de tjänster som bolaget tillhandahållits av andra enheter i koncernen, det vill säga DNB NORD, DNB IT och DNB Bank, av undantaget i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112. Eftersom denna bestämmelse inte hade införlivats i nationell rätt vid tiden för omständigheterna i det nationella målet begärde DNB Banka att den skulle tillämpas direkt i det nationella målet.

24 I detta sammanhang avser samtliga de frågor som ställts tolkningen av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, som föreskriver ett undantag för tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet.

25 För att besvara dessa frågor krävs det att domstolen först prövar frågan huruvida denna bestämmelse är tillämplig under omständigheterna i det nationella målet, som rör tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på området för finansiella tjänster.

26 Enligt fast rättspraxis ankommer det, enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF, på EU-domstolen att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av huruvida den hänskjutande domstolen har hänvisat därtill i sin fråga (dom av den 20 oktober 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

27 Mot denna bakgrund ska EU-domstolen också tillhandahålla den hänskjutande domstolen uppgifter angående frågan huruvida artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tillämpas på tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på området för finansiella tjänster, vilka är direkt nödvändiga för utövandet av denna verksamhet.

28 I detta hänseende påpekar domstolen att lydelsen av denna bestämmelse, som avser en verksamhet som utövas av en grupp av fristående personer och som är undantagen från skatteplikt, inte utesluter att undantaget kan vara tillämpligt på tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på området för finansiella tjänster, i den mån artikel 135.1 d och e i direktivet undantar finansiella tjänster.

29 Av fast rättspraxis framgår emellertid att vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska inte bara dess lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 26 april 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, punkt 22, och dom av den 4 april 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

30 När det gäller det sammanhang som artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ingår i påpekar domstolen att denna bestämmelse återfinns i kapitel 2, som har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i avdelning IX i direktivet. Denna rubrik visar att det undantag som föreskrivs i den bestämmelsen endast avser grupper av fristående personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänintresse.

31 Denna tolkning stöds också av strukturen i avdelning IX i detta direktiv, vilket rör ”Undantag från skatteplikt”. Artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 återfinns nämligen inte i kapitel 1, med rubriken ”Allmänna bestämmelser”, i denna avdelning, utan i kapitel 2 i den avdelningen. I denna avdelning görs dessutom en åtskillnad mellan kapitel 2, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”, och kapitel 3, med rubriken ”Undantag för andra verksamheter”. Denna åtskillnad visar att bestämmelserna i kapitel 2 för vissa verksamheter av allmänintresse inte är tillämpliga på de andra verksamheter som avses i kapitel 3.

32 I artikel 135.1 i nämnda kapitel 3 föreskrivs ett undantag för vissa transaktioner som omfattas av området för finansiella tjänster, såsom bland annat ”d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev” och ”e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel”. Det följer således av den allmänna systematiken i direktiv 2006/112 att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 inte är tillämpligt på transaktioner som genomförs på området för finansiella tjänster och följaktligen att de tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars medlemmar är aktiva på detta område inte omfattas av detta undantag.

33 När det gäller målet med artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska det erinras om att syftet med bestämmelserna i artikel 132 i direktivet är att från mervärdesskatteplikt undanta vissa verksamheter av allmänt intresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (dom av den 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

34 Tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer omfattas således av undantaget i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 när dessa tjänster direkt bidrar till en verksamhet av allmänintresse som avses i artikel 132 i direktivet (se, analogt, dom av den 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkterna 31–33).

35 Domstolen erinrar dessutom om att tillämpningsområdet för undantagen i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

36 Av detta framgår att tillhandahållanden av tjänster som inte direkt bidrar till verksamheter av allmänintresse som avses i artikel 132 i direktivet, utan till verksamheter som är undantagna bland annat enligt artikel 135 i direktivet, inte kan anses omfattas av undantaget i artikel 132.1 f.

37 Det följer av detta att artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i den bestämmelsen endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse som nämns i den bestämmelsen. Tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på området för finansiella tjänster som inte utgör en sådan verksamhet av allmänt intresse omfattas således inte av detta undantag.

38 I detta hänseende ska det påpekas att domstolen, i domen av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), till skillnad från i detta mål, inte avgjorde frågan huruvida undantaget i artikel 13 A 1 f i sjätte direktivet (som motsvarar artikel 132.1 f i direktiv 2006/112) var begränsat till tjänster som tillhandahölls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utövade en verksamhet av allmänt intresse.

39 Det framgår emellertid av handlingarna i målet att den tolkning av undantaget i artikel 13 A 1 f i sjätte direktivet som domstolen gjorde i sin dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), har lett till att flera medlemsstater föreskrivit undantag för tjänster som utförs av fristående grupper av personer som utgörs av enheter såsom försäkringsbolag eller företag som är verksamma på området för finansiella tjänster.

40 I detta hänseende ska det emellertid påpekas att de nationella myndigheterna inte får ompröva skatteperioder som har prövats slutligt, på grundval av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, såsom denna tolkats i artikel 37 i förevarande dom (se, analogt, dom av den 6 oktober 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punkt 37, och dom av den 21 december 2016, Gutiérrez Naranjo m.fl., C-154/15, C-307/15 och C-308/15, EU:C:2016:980, punkt 68).

41 När det gäller skatteperioder som inte har prövats slutligt erinrar domstolen om att ett direktiv enligt fast rättspraxis inte i sig kan skapa skyldigheter gentemot en enskild och följaktligen inte kan åberopas som sådant gentemot en enskild (se, bland annat, dom av den 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 30 och där angiven rättspraxis). De nationella myndigheterna kan således inte åberopa artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, såsom det tolkats i punkt 37 i förevarande dom, för att neka undantag för fristående grupper av personer som utgörs av enheter såsom kreditinstitut och följaktligen för att neka undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som tillhandahållits av dessa fristående grupper av personer.

42 Den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt begränsas dessutom av allmänna rättsprinciper, särskilt av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, och den kan inte tjäna som grund för att nationell rätt tolkas *contra legem* (dom av den 15 april 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punkt 100).

43 Följaktligen måste den tolkning som den nationella domstolen gör av relevanta bestämmelser i nationell rätt som genomför artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 iaktta de allmänna unionsrättsliga principerna, däribland rättssäkerhetsprincipen.

44 Med hänsyn till det ovan anförda behöver frågorna 1–6 inte besvaras.

45 Mot bakgrund av det ovan anförda ska begäran om förhandsavgörande besvaras enligt följande. Artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse som nämns i artikel 132 i detta direktiv. Tjänster som tillhandahålls av en grupp vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på området för finansiella tjänster som inte utgör en sådan verksamhet av allmänt intresse omfattas följaktligen inte av detta undantag.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse som nämns i artikel 132 i detta direktiv. Tjänster som tillhandahålls av en grupp vars medlemmar utövar en ekonomisk verksamhet på området för finansiella tjänster som inte utgör en sådan verksamhet av allmänt intresse omfattas följaktligen inte av detta undantag.

Underskrifter