Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

21. rujna 2017.[1]

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 132. stavak 1. točka (f) – Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa – Izuzeće isporuka usluga koje nezavisne grupe osoba isporučuju svojim članovima – Primjenjivost u području financijskih usluga”

U predmetu C-326/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud, Latvija), odlukom od 9. lipnja 2015., koju je Sud zaprimio 1. srpnja 2015., u postupku

„DNB Banka” AS

protiv

Valsts ieņēmumu dienests,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda (izvjestitelj), K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. lipnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „DNB Banka” AS, M. Kairovs, J. Teteris i I. Sloka,

– za latvijsku vladu, A. Bogdanova, I. Kucina i D. Pelše, kao i I. Kalniņš, u svojstvu agenata,

– za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,

– za vladu Helenske Republike, K. Nasopoulou i A. Dimitrakopoulou, u svojstvu agenata,

– za luksemburšku vladu, D. Holderer, u svojstvu agenta, uz asistenciju F. Kremera i P.-E. Partscha, *avocats*,

1 Jezik postupka: latvijski

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

– za poljsku vladu, B. Majczyna kao i B. Majerczyk-Graczykowska i K. Maćkowska, u svojstvu agenata,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, prvotno S. Simmons, potom C. R. Brodie i D. Robertson, u svojstvu agenata, uz asistenciju O. Thomasa, *QC*,

– za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i A. Sauka, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 1. ožujka 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između „DNB Banka” AS i Valsts ieņēmumu dienests (porezna uprava, Latvija) (u daljnjem tekstu: VID) povodom odbijanja od strane potonjeg zahtjeva koji je podnio DNB Banka radi ispravka svojih prijava poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Šesta Direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), stavljena je izvan snage i zamijenjena od 1. siječnja 2007. Direktivom 2006/112. Članak 13. Šeste direktive propisivao je:

„A. Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa

1. Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe:

[…]

(f) isporuka usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovog udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja;

[…]”

Direktiva 2006/112

4 Direktiva 2006/112 sadržava glavu IX. naslovljenu „Izuzeća”, čije je poglavlje 1. naslovljeno „Opće odredbe”.

5 Člankom 132. stavkom 1. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 2., naslovljenom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, glave IX. te direktive, predviđa se:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(f) isporuka usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovog udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja;

[…]”

6 Člankom 135. stavkom 1. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 3., naslovljenom „Izuzeća ostalih aktivnosti”, glave IX. te direktive, predviđa se:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(d) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente, ali isključujući naplatu dugova;

(e) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na valutu, novčanice i kovanice koje se koriste kao zakonito sredstvo plaćanja, s izuzetkom kolekcionarskih predmeta, odnosno zlata, srebra ili drugog metalnog novca ili novčanica koje se obično ne koriste kao zakonito sredstvo plaćanja ili kovanice od numizmatičkog značaja;

[…]”

Latvijsko pravo

7 Članak 6. stavak 1. točka 17. likums par pievienotās vērtības nodokli (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 9. ožujka 1995. (Latvijas Vēstnesis, 1995., br. 49), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, propisuje izuzeće financijskih transakcija koje nabraja.

8 Tijekom razdoblja u glavnom postupku članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112 još nije bio prenesen u nacionalno pravo. Dana 1. siječnja 2013. stupio je na snagu novi zakon o porezu na dodanu vrijednost, Pievienotās vērtības nodokļa likums (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 29. studenoga 2012. Članak 52. tog zakona, u verziji koja je stupila na snagu 1. siječnja 2014., u stavku 3.[2] propisuje da su usluge koje isporuči jedan član nezavisne grupe osoba (u daljnjem tekstu: NGO) drugim osobama te grupe, pod određenim uvjetima izuzete.

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 DNB Banka je kreditna institucija sa sjedištem u Latviji čije se djelatnosti sastoje od pružanja financijskih usluga.

10 DNB Banka je društvo kći DNB NORD A/S (koji je postao DNB INVEST DENMARK A/S), društva sa sjedištem u Danskoj, koje ima još dva druga društva kćeri, AB DNB NORD Bankas, litavsko društvo, i Bank DNB Polska SA, poljsko društvo, kao i estonsku podružnicu DNB NORD Pank. Svi ti subjekti koji su aktivni u području financijskih usluga čine grupu DNB.

11 DNB NORD je također jedini vlasnik DNB NORD IT A/S (koji je nakon restrukturiranja postao DNB INVEST DENMARK) (u daljnjem tekstu: DNB IT), društva sa sjedištem u Danskoj čija se zadaća sastoji od pružanja informatičke podrške.

12 DNB NORD je društvo kći DNB Bank ASA, sa sjedištem u Norveškoj, i NORD/LB Norddeutsche Landesbank, sa sjedištem u Njemačkoj. Ta dva društva čine zajedničko društvo putem kojega DNB Bank drži 51 % udjela u DNB grupi.

13 Dana 31. kolovoza 2006. DNB Banka sklopio je s DNB NORD ugovor o pružanju financijskih usluga. Na temelju tog ugovora DNB NORD redovito i u skladu s potrebama isporučuje usluge za DNB Banka, osiguravajući zajedničke funkcije grupe i izvršavajući konkretne zahtjeve DNB Banka kao društva kćeri. Na temelju tog ugovora DNB Banka je tijekom 2009. i 2010. bio primatelj više računa koji su se odnosili na usluge upravljanja koje je isporučio DNB NORD. U skladu s dokumentacijom koja se odnosila na cijenu transfera, a koja je bila pripremljena tijekom 2011., DNB NORD je tijekom 2009. i 2010. primijenio povećanje od 5 % na cijenu isporuke usluga upravljanja.

14 Dana 30. travnja 2009., u dogovoru s DNB Banka, DNB Bank je s Microsoft Ireland Operations Ltd sklopio ugovor koji se odnosio na kupnju proizvoda i licencija koje je prodavao Microsoft za potrebe DNB Bank i s njime povezanih društava. Na temelju tog ugovora DNB Bank je primio račun od Microsoft Ireland Operations Ltd za stjecanje softvera koji koriste sva društva u DNB grupi. Nakon toga je DNB Bank pripisao odgovarajuće troškove drugim poduzetnicima DNB grupe, na temelju posebnih programa koje je svaki od njih primio. Tijekom 2009. i 2010. DNB Banka bio je tako primatelj računa koji su se odnosili na licencije koje prodaje Microsoft.

15 Dana 20. prosinca 2010. DNB IT je sklopio ugovor o informatičkom upravljanju s DNB NORD i njegovim društvima kćerima, na temelju kojega je DNB IT jedini subjekt DNB grupe koji isporučuje usluge povezane s informatičkim projektima. Tijekom 2010. i 2011. DNB IT je na temelju tog ugovora poslao više računa DNB Banka za informatičke usluge koje su tako pružene. U skladu s dijelovima koji se odnose na troškove navedene u tim računima, povećanje od 5 % primijenjeno je na cijene tih usluga.

16 U DNB Banka obavljen je porezni nadzor u okviru kojega je on tvrdio da su dotične transakcije bile izuzete od PDV-a. Upravni postupak završen je odlukom glavne direktorice VID-a od 9. srpnja 2012., kojom je ona odbila zahtjev DNB Banka kojim se traži ispravak njegovih prijava PDV-a na koje su se odnosile transakcije ostvarene s DNB NORD, DNB IT i DNB Bank.

17 Ta se odluka temeljila na sljedećim razmatranjima. Na prvome mjestu, kad je riječ o transakcijama koje su obavljene između DNB Banka i DNB NORD, VID je utvrdio da nisu postojali dokumenti na temelju kojih je moguće jasno utvrditi tko su bile osobe koje su činile NGO, u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112. VID je smatrao da činjenica da postoji grupa povezanih poduzetnika čiji si članovi međusobno pružaju usluge ne dokazuje postojanje NGO-a u smislu te odredbe.

18 Na drugom mjestu, pozivajući se na uvodnu izjavu 7. Direktive 2006/112, VID je ocijenio da transakcije obavljene između DNB Banka i DNB IT predstavljaju nepošteno tržišno natjecanje. Ta ocjena temelji se na činjenici da se pružatelj usluga, DNB IT, za predmetne informatičke usluge u državi članici u kojoj ima poslovni nastan oporezuje u okviru općeg režima i da je odbio plaćeni pretporez, dok DNB Banka, kao primatelj tih usluga, ne plaća porez na te usluge koje se smatraju izuzetima od PDV-a.

19 Na trećem mjestu, kad je riječ o transakcijama obavljenima između DNB Banka i DNB Bank, VID nije uspio utvrditi koje bi točno osobe u skladu s navodima DNB Banka trebalo kvalificirati kao članove NGO-a, s obzirom na usluge u odnosu na koje se poziva na izuzeće. Nadalje, VID smatra da nije opravdano smatrati da DNB Bank treba kvalificirati članom tog NGO-a koji obavlja aktivnost izuzetu od PDV-a.

20 DNB Banka podnio je administratīvā rajona tiesa (Općinski upravni sud, Latvija) zahtjev kojim se traži nalaganje VID-u da ispravi svoje prijave PDV-a u vezi s transakcijama koje su obavili DNB NORD, DNB IT i DNB Bank. Taj je sud odbio taj zahtjev odlukom od 1. studenoga 2013.

21 DNB Banka podnio je žalbu protiv te odluke Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud, Latvija) tvrdeći da su bili ispunjeni svi kriteriji iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112. DNB Banka tvrdi da administratīvā rajona tiesa (Općinski upravni sud) nije pravilno protumačio članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive 2006/112 kada je odbio njegov zahtjev uz obrazloženje da ukupan iznos računa također sadržava povećanje, ne analizirajući pritom razloge koji opravdavaju postojanje tog povećanja. DNB Banka tvrdi da je navedeno povećanje uvedeno sukladno smjernicama Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) i pravnim zahtjevima u vezi s porezom na dobit, tako da njegova primjena ne može predstavljati razlog za odbijanje izuzeća PDV-a.

22 Pod tim uvjetima Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud) odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li postojati [NGO], u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive [2006/112], kad njegovi članovi imaju poslovne nastane u različitim državama članicama Europske unije u kojima je navedena odredba Direktive prenesena uz različite uvjete koji su međusobno nespojivi?

2. Može li država članica ograničiti pravo poreznog obveznika da koristi izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive kad je porezni obveznik ispunio sve uvjete za primjenu izuzeća u svojoj državi članici, dok je u nacionalnim zakonodavstvima država članica drugih članova [NGO-a] navedena odredba prenesena s ograničenjima koja umanjuju mogućnost poreznih obveznika iz drugih država članica da u vlastitoj državi članici primijene odgovarajuće izuzeće od PDV-a?

3. Je li dopušteno primijeniti izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive [2006/112] na usluge u državi članici primatelja usluga, obveznika [PDV-a], kad je pružatelj usluga, također obveznik [PDV-a], u drugoj državi članici primijenio [PDV] na te usluge u skladu s općim uređenjem, odnosno smatrajući da se [PDV] za takve usluge duguje u državi članici njihova primatelja, u skladu s člankom 196. Direktive [2006/112]?

4. Treba li [NGO] u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive [2006/112] smatrati zasebnom pravnom osobom, čije se postojanje mora dokazati pomoću posebnog sporazuma o osnivanju [NGO-a]?

Ako je odgovor na ovo pitanje da se [NGO] ne treba smatrati zasebnim subjektom, treba li [NGO] smatrati grupom povezanih poduzetnika u kojoj oni, u sklopu svoje uobičajene ekonomske aktivnosti, međusobno pružaju usluge potpore za obavljanje svojih komercijalnih aktivnosti te može li se postojanje takvog [NGO-a] dokazati pomoću sklopljenih ugovora o uslugama ili dokumentacijom o cijenama prijenosa?

5. Može li država članica ograničiti pravo poreznog obveznika da koristi izuzeće od [PDV-a] predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive [2006/112] kad je porezni obveznik na transakcije primijenio dodatni porez u skladu sa zakonodavstvom u području izravnog oporezivanja države članice u kojoj ima poslovni nastan?

6. Je li izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive [2006/112] primjenjivo na usluge koje se primaju iz trećih zemalja? Drugim riječima, može li član [NGO-a], u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive [2006/112], koji unutar [NGO-a] pruža usluge drugim članovima tog [NGO-a], biti porezni obveznik iz treće zemlje?"

O prethodnim pitanjima

23 Najprije valja istaknuti da je DNB Banka kreditna institucija čije se aktivnosti sastoje od pružanja financijskih usluga. To društvo tvrdi da su usluge koje su mu isporučili drugi subjekti iz iste grupe društava, odnosno DNB NORD, DNB IT i DNB Bank, obuhvaćene izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112. Budući da ta odredba nije prenesena u nacionalno pravo u razdoblju o kojem je riječ u glavnom postupku, DNB Banka je zahtijevala njezinu izravnu primjenu u glavnom postupku.

24 U tom kontekstu, sva se postavljena pitanja odnose na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112, koji propisuje izuzeće isporuka usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti.

25 Kako bi se odgovorilo na to pitanje potrebno je najprije ispitati primjenjuje li se ta odredba u okolnostima poput onih u glavnom postupku, koji se odnosi na usluge koje isporučuje NGO čiji članovi obavljaju ekonomsku aktivnost u području financijskih usluga.

26 Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje između Suda i nacionalnih sudova na temelju članka 267. UFEU-a, Sud nacionalnom sudu treba dati sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za presudu u predmetu koji se pred njim vodi, neovisno o tome odnosi li se na to sadržaj pitanja nacionalnog suda ili ne (presuda od 20. listopada 2016., Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, t. 37. i navedena sudska praksa).

27 U tim okolnostima, sudu koji je uputio zahtjev valja također dati smjernice u odnosu na pitanje je li svrha članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 da se primjenjuje na usluge koje isporučuje NGO čiji članovi obavljaju ekonomsku aktivnost u području financijskih usluga, a koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti.

28 U tom pogledu treba istaknuti da se, na temelju teksta te odredbe koji se odnosi na izuzetu aktivnost članova NGO-a, ne može isključiti da se to izuzeće može primijeniti na usluge NGO-a čiji članovi obavljaju ekonomsku aktivnost u području financijskih usluga s obzirom na to da su člankom 135. stavkom 1. točkama (d) i (e) te direktive izuzete financijske usluge.

29 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst, nego i kontekst u kojemu se ona nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (presude od 26. travnja 2012., Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, t. 22., i od 4. travnja 2017., Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, t. 30. i navedena sudska praksa).

30 Kad je riječ o kontekstu u kojem se nalazi članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112, treba istaknuti da se ta odredba nalazi u poglavlju 2. glave IX. te direktive, naslovljenom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa". Taj naslov ukazuje na to da se izuzeće predviđeno tom odredbom odnosi samo na NGO čiji članovi obavljaju aktivnosti od javnog interesa.

31 To je tumačenje također potvrđeno strukturom glave IX. te direktive koja se odnosi na „Izuzeća”. Naime, članak 132. stavak 1. točka (f) se u Direktivi 2006/112 ne nalazi u poglavlju 1. te glave, naslovljenom „Opće odredbe”, nego u njezinu poglavlju 2. Nadalje, u navedenoj je glavi napravljena razlika između poglavlja 2. naslovljenog „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa” i poglavlja 3. naslovljenog „Izuzeća ostalih aktivnosti”, a koja ukazuje na to da se pravila predviđena u tom poglavlju 2. za određene aktivnosti od javnog interesa ne primjenjuju na druge aktivnosti iz tog poglavlja 3.

32 U navedenom poglavlju 3. u članku 135. stavku 1. nalazi se izuzeće određenih transakcija u području financijskih usluga kao što su, među ostalim, „(d) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente” i „(e) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na valutu, novčanice i kovanice koje se koriste kao zakonito sredstvo plaćanja”. Iz opće strukture Direktive 2006/112 stoga proizlazi da se izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 ne primjenjuje na transakcije obavljene u okviru financijskih usluga i da stoga usluge koje isporuči NGO čiji su članovi aktivni u tom području nisu obuhvaćene tim izuzećem.

33 Kad je riječ o svrsi članka 132. stavka 1. točke (f) unutar Direktive 2006/112, valja podsjetiti na cilj svih odredbi članka 132. te direktive, koji se sastoji od izuzeća od PDV-a za određene aktivnosti od javnog interesa, radi olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuci određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om (presuda od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 30. i navedena sudska praksa).

34 Dakle, isporuke usluga koje obavi NGO obuhvaćene su izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 ako te usluge izravno doprinose obavljanju aktivnosti od općeg interesa iz članka 132. te direktive (vidjeti analognu presudu od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 31. do 33.).

35 Nadalje, valja podsjetiti da područje primjene izuzećâ iz članka 132. Direktive 2006/112 treba usko tumačiti s obzirom na to da ona predstavljaju iznimke od općeg načela prema kojem se PDV plaća na svaku isporuku usluge koju porezni obveznik obavi uz naknadu (vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

36 Iz toga proizlazi da izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 ne mogu biti obuhvaćene isporuke usluga koje ne doprinose izravno obavljanju aktivnosti od javnog interesa iz tog članka 132., nego obavljanju drugih izuzetih djelatnosti, naime onih iz članka 135. te direktive.

37 Proizlazi da članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se izuzeće koje je predviđeno tom odredbom odnosi samo na NGO čiji članovi obavljaju aktivnosti od javnog interesa navedene u tom članku. Stoga usluge koje pružaju NGO-ovi čiji članovi obavljaju ekonomsku aktivnost u području financijskih usluga koja ne predstavlja takvu aktivnost od javnog interesa nemaju pravo na takvo izuzeće.

38 U tom pogledu valja istaknuti da, protivno onomu što čini u okviru ovoga predmeta, Sud u presudi od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nije odlučivao o pitanju je li izuzeće predviđeno člankom 13.A stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive (koji odgovara članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112) bilo ograničeno na usluge koje isporučuje NGO čiji su članovi obavljali aktivnosti od javnog interesa.

39 Međutim, iz elemenata u spisu kojim raspolaže Sud proizlazi da je tumačenje izuzeća predviđenog člankom 13.A stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive koje je Sud proveo u svojoj presudi od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), navelo određene države članice da izuzmu isporuke usluga koje obave NGO-ovi koje čine subjekti poput društava za osiguranje ili poduzetnici aktivni u području financijskih usluga.

40 U tom pogledu ipak valja pojasniti da nacionalna tijela ne smiju ponovno otvoriti konačno zaključena porezna razdoblja na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112, kako je protumačen u točki 37. ove presude (vidjeti analogne presude od 6. listopada 2009., Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, t. 37., i od 21. prosinca 2016., Gutiérrez Naranjo i dr., C-154/15, C-307/15 i C-308/15, EU:C:2016:980, t. 68.).

41 Kad je riječ o poreznim razdobljima koja još nisu konačno zatvorena, valja podsjetiti da, sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, direktiva ne može sama po sebi stvarati obveze za pojedinca pa se stoga na nju ne može pozvati kao takvu protiv njega (vidjeti osobito presudu od 19. travnja 2016., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 30. i navedenu sudsku praksu). Dakle, nacionalna tijela ne mogu se pozvati na članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive 2006/112, kako je protumačen u točki 37. ove presude, kako bi odbila to izuzeće NGO-ovima koje čine subjekti poput kreditnih institucija i time odbila izuzeti od PDV-a isporuke usluga koje obave ti NGO-ovi.

42 Nadalje, obveza nacionalnog suda da se pozove na sadržaj direktive prilikom tumačenja i primjene relevantnih pravila unutarnjeg prava ograničena je općim načelima prava, među ostalim načelima pravne sigurnosti i zabrane retroaktivnosti, te ne može služiti kao temelj tumačenja nacionalnog prava *contra legem* (presuda od 15. travnja 2008., Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, t. 100.).

43 Stoga tumačenje koje nacionalni sud mora dati relevantnim pravilima nacionalnog prava kojim se primjenjuje članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112 treba poštovati opća načela prava Unije, osobito načelo pravne sigurnosti.

44 Uzevši u obzir prethodno navedeno, nije potrebno odgovoriti na pitanja prvo do šestog.

45 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na zahtjev za prethodnu odluku valja odgovoriti da članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se izuzeće propisano tom odredbom odnosi samo na NGO-ove čiji članovi obavljaju aktivnost od javnog interesa navedenu u članku 132. te direktive i da se stoga na usluge koje pruža grupa čiji članovi obavljaju ekonomsku aktivnost u području financijskih usluga koja ne predstavlja takvu aktivnost od javnog interesa ne primjenjuje to izuzeće.

Troškovi

46 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se izuzeće propisano tom odredbom odnosi samo na nezavisne grupe osoba čiji članovi obavljaju aktivnost od javnog interesa navedenu u članku 132. te direktive i da se stoga na usluge koje pruža grupa čiji članovi obavljaju ekonomsku aktivnost u području financijskih usluga koja ne predstavlja takvu aktivnost od javnog interesa ne primjenjuje to izuzeće.

Potpisi