Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 21. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs – Atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz pakalpojumiem, ko neatkarīgas personu grupas sniedz saviem dalībniekiem – Piemērojamība finanšu pakalpojumu jomā

Lieta C-326/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 9. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 1. jūlijā, tiesvedībā

AS "DNB Banka"

pret

Valsts ieņēmumu dienestu.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Vajda [*C. Vajda*] (referents), K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 30. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– AS "DNB Banka" vārdā – M. Kairovs, J. Teteris un I. Sloka,

– Latvijas valdības vārdā – A. Bogdanova, I. Kucina un D. Pelše, kā arī I. Kalniņš, pārstāvji,

– Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, pārstāvis,

– Grieķijas valdības vārdā – *K. Nasopoulou* un *A. Dimitrakopoulou*, pārstāves,

– Luksemburgas valdības vārdā – *D. Holderer*, pārstāve, kam palīdz *F. Kremer* un *P.-E. Partsch*, *avocats*,

* Tiesvedības valoda – latviešu.

– Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *G. Koós*, pārstāvji,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, kā arī *B. Majerczyk-Graczykowska* un *K. Maćkowska*, pārstāvji,

– Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *R. Campos Laires*, pārstāvji,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – sākotnēji *S. Simmons*, vēlāk – *C. R. Brodie* un *D. Robertson*, pārstāvji, kuriem palīdz *O. Thomas*, *QC*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Owsiany-Hornung* un A. Sauka, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2017. gada 1. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp AS "DNB Banka" un Valsts ieņēmumu dienestu (Latvija) (turpmāk tekstā – "VID") par to, ka tas ir noraidījis *DNB Banka* lūgumu veikt korekcijas tās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) deklarācijās.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112. Sestās direktīvas 13. pantā bija paredzēts:

"A. Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

f) pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa vai uz kuru darbību pievienotās vērtības nodoklis neattiecas, lai sniegtu šo grupu locekļiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas patstāvīgi pieprasa no saviem locekļiem precīzi atlīdzināt savu daļu kopīgajos izdevumos, ar noteikumu, ka šāds atbrīvojums nevar radīt konkurences traucējumus;

[..]."

Direktīva 2006/112

4 Direktīvā 2006/112 ir IX sadaļa ar virsrakstu "Atbrīvojumi", kuras 1. nodaļas virsraksts ir "Vispārīgi noteikumi".

5 Direktīvas 2006/112 IX sadaļas 2. nodaļā ar virsrakstu "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs" ietvertā 132. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

f) pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu;

[..]."

6 Direktīvas 2006/112 IX sadaļas 3. nodaļā ar virsrakstu "Atbrīvojumi citām darbībām" ietvertā 135. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu;

e) darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto kā likumīgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība;

[..]."

Latvijas tiesības

7 1995. gada 9. marta Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, Nr. 49), redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, 6. panta pirmās daļas 17. punktā ir paredzēts, ka ar nodokli neapliek tajā uzskaitītos finanšu darījumus.

8 Pamatlietā aplūkotajā laikposmā Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts vēl nebija transponēts valsts tiesībās. 2013. gada 1. janvārī stājās spēkā jaunais 2012. gada 29. novembra Pievienotās vērtības nodokļa likums. Šā likuma 52. panta 3.[2] daļā redakcijā, kas stājās spēkā 2014. gada 1. janvārī, ir paredzēts, ka pakārtoti zināmiem nosacījumiem ar nodokli neapliek pakalpojumus, ko neatkarīgās personu grupas (turpmāk tekstā – "NPG") dalībnieks sniedz citiem šīs grupas dalībniekiem.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *DNB Banka* ir Latvijā reģistrēta kredītiestāde, kas nodarbojas ar finanšu pakalpojumu sniegšanu.

10 *DNB Banka* ir meitasuzņēmums Dānijā reģistrētajai sabiedrībai *DNB NORD A/S* (šobrīd – *DNB INVEST DENMARK A/S*), kurai pieder vēl divi citi meitasuzņēmumi – Lietuvā reģistrētā sabiedrība *AB DNB NORD Bankas* un Polijā reģistrētā sabiedrība *Bank DNB Polska SA*, kā arī Igaunijā reģistrētā filiāle *DNB NORD Pank*. Tās visas nodarbojas ar finanšu pakalpojumu sniegšanu un veido DNB grupu.

11 *DNB NORD* pilnībā pieder arī Dānijā reģistrētā sabiedrība *DNB NORD IT A/S* (pēc reorganizācijas pārtapusi par *DNB INVEST DENMARK*) (turpmāk tekstā – "DNB IT"), kuras uzdevums ir sniegt atbalstu informātikas jomā.

12 *DNB NORD* mātesuzņēmumi ir Norvēģijā reģistrētā *DNB Bank ASA* un Vācijā reģistrētā *NORD/LB Norddeutsche Landesbank*. Šīs abas sabiedrības veido kopuzņēmumu, kurā *DNB Bank ASA* pieder 51 % DNB grupas uzņēmumu daļu.

13 2006. gada 31. augustā *DNB Banka* noslēdza līgumu ar *DNB NORD* par finanšu pakalpojumu sniegšanu. Saskaņā ar šo līgumu *DNB NORD* pastāvīgi un pēc vajadzības sniedz pakalpojumus sabiedrībai *DNB Banka*, nodrošinot kopīgās grupas funkcijas un izpildot konkrētus *DNB Banka* kā meitasuzņēmuma pieprasījumus. Pamatojoties uz minēto līgumu, *DNB Banka* 2009. un 2010. gadā tika izrakstīti vairāki rēķini par vadības pakalpojumiem, ko sniegusi *DNB NORD*. 2011. gadā sagatavotajā transfertcenu dokumentācijā ir redzams, ka 2009. un 2010. gadā *DNB NORD* ir piemērojusi 5 % uzcenojumu izmaksām par sniegtajiem vadības pakalpojumiem.

14 2009. gada 30. aprīlī *DNB Bank* ar *DNB Banka* piekrišanu ir noslēgusi līgumu ar *Microsoft Ireland Operations Ltd* par *Microsoft* produkcijas un to licenču iegādāšanos *DNB Bank* un ar to saistīto uzņēmumu vajadzībām. Saskaņā ar šo līgumu *DNB Bank* saņem rēķinu no *Microsoft Ireland Operations* par iegādāto programmatūru, kuru izmanto visas DNB grupas uzņēmumi. Pēc tam *DNB Bank* atbilstošās izmaksas attiecina uz citiem DNB grupas uzņēmumiem, pamatojoties uz to, kādas konkrētas programmas katrs no tiem ir saņēmis. Tādējādi 2009. un 2010. gadā *DNB Banka* tika izrakstīti rēķini par *Microsoft* tirgotajām licencēm.

15 2010. gada 20. decembrī *DNB IT* ar *DNB NORD*, kā arī tās meitasuzņēmumiem noslēdza līgumu par informātikas pakalpojumu sniegšanu, saskaņā ar kuru *DNB IT* ir vienīgā DNB grupas sabiedrība, kas nodrošina ar informātikas jomā esošajiem projektiem saistītos pakalpojumus. Par šādi sniegtajiem informātikas pakalpojumiem *DNB IT*, pamatojoties uz šo līgumu, 2010. un 2011. gadā izrakstīja vairākus rēķinus *DNB Banka*. Atbilstoši rēķinos norādītajām izmaksu pozīcijām, maksai par minētajiem pakalpojumiem tika piemērots uzcenojums 5 % apmērā.

16 *DNB Banka* tika veikts nodokļu audits, kura gaitā tā apgalvoja, ka attiecīgie darījumi esot atbrīvoti no PVN. Administratīvais process iestādē noslēdzies ar VID ģenerāldirektores 2012. gada 9. jūlija lēmumu, ar kuru noraidīts *DNB Banka* lūgums veikt korekcijas tās PVN deklarācijās par darījumiem ar *DNB NORD*, *DNB IT* un *DNB Bank*.

17 Minētais lēmums ir pamatots ar turpmāk izklāstītajiem apsvērumiem. Pirmkārt, attiecībā uz darījumiem, kas veikti starp *DNB Banka* un *DNB NORD*, VID konstatējis, ka nav dokumentu, no kuriem nepārprotami var secināt, kuras personas ir apvienojušās NPG Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē. VID uzskatīja, ka tas, ka pastāv saistīto uzņēmumu grupa, kuras dalībnieki savstarpēji sniedz pakalpojumus, neliecina par NPG esamību šīs tiesību normas izpratnē.

18 Otrkārt, VID, atsaucoties uz Direktīvas 2006/112 preambulas 7. apsvērumu, atzina, ka starp *DNB Banka* un *DNB IT* veiktie darījumi rada nevienlīdzīgu konkurenci. Šāds secinājums pamatots ar to, ka pakalpojuma sniedzējas *DNB IT* reģistrācijas vietas dalībvalstī attiecīgie informātikas pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli vispārīgā kārtībā un par tiem ir atskaitīts priekšnodoklis, savukārt *DNB Banka* kā minēto pakalpojuma saņēmēja par šiem pašiem pakalpojumiem nodokli nemaksā, jo tie tiek uzskatīti par atbrīvotiem no PVN.

19 Treškārt, runājot par *DNB Banka* darījumiem ar *DNB Bank*, VID neesot saprotams, konkrēti kuras personas, *DNB Banka* ieskatā, ir kvalificējamas par tās NPG dalībniekiem, attiecībā uz kuras pakalpojumiem tie pretendē uz atbrīvojumu no nodokļa. Turklāt, VID ieskatā, nav pamata uzskatīt, ka *DNB Bank* būtu kvalificējama par šīs NPG, kuras darbība ir atbrīvota no PVN, dalībnieku.

20 *DNB Banka* iesniedza Administratīvajā rajona tiesā (Latvija) pieteikumu par pienākuma uzlikšanu VID veikt korekcijas tās PVN deklarācijās par darījumiem, kas veikti ar *DNB NORD*, *DNB IT* un *DNB Bank*. Ar minētās tiesas 2013. gada 1. novembra nolēmumu šis pieteikums tika noraidīts.

21 Par šo nolēmumu *DNB Banka* iesniedza apelācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā (Latvija), apgalvojot, ka ir izpildīti visi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta kritēriji. *DNB Banka* ieskatā, Administratīvā rajona tiesa nav pareizi interpretējusi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, jo noraidīja tās pieteikumu tāpēc, ka rēķina kopsummā ietverts arī uzcenojums, neizanalizējusi šā uzcenojuma esamības iemeslus. *DNB Banka* apgalvo, ka minētais uzcenojums tika iekļauts atbilstoši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (*OECD*) vadlīnijām un uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesiskā regulējuma prasībām, tādēļ tā piemērošana nedrīkst būt pamats atteikt atbrīvojumu no PVN.

22 Šajos apstākļos Administratīvā apgabaltiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai var pastāvēt [NPG] Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē, ja [NPG] dalībnieki ir dibināti dažādās Eiropas Savienības dalībvalstīs, kur minētā direktīvas norma ir pārņemta ar atšķirīgiem nosacījumiem, kas nav savienojami?

2) Vai dalībvalsts drīkst ierobežot nodokļu maksātāja tiesības piemērot Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu, ja nodokļa maksātājs savā dalībvalstī ir izpildījis visus kritērijus atbrīvojuma piemērošanai, taču citu [NPG] dalībnieku dalībvalstu nacionālajos normatīvajos aktos šī norma ir ieviesta ar ierobežojumiem, kas ierobežo iespēju citas dalībvalsts nodokļu maksātājam savā dalībvalstī piemērot attiecīgo [PVN] atbrīvojumu?

3) Vai ir pieļaujama Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atbrīvojuma piemērošana pakalpojumiem pakalpojumu saņēmēja, kas ir [PVN] maksātājs, dalībvalstī, ja pakalpojumu sniedzējs, [PVN] maksātājs, citā dalībvalstī ir piemērojis [PVN] šiem pakalpojumiem vispārīgajā kārtībā, proti, uzskatot tos par pakalpojumiem, par kuriem [PVN] būtu maksājams pakalpojumu saņēmēja dalībvalstī saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 196. pantu?

4) Vai Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē [NPG] ir uzskatāma par atsevišķu juridisku personu, kuras eksistence ir pierādāma ar īpašu [NPG] dibināšanas līgumu?

Ja atbilde uz šo jautājumu ir tāda, ka [NPG] nav uzskatāma par atsevišķu veidojumu: vai ir uzskatāms, ka [NPG] ir saistītu uzņēmumu grupa, kura ikdienas saimnieciskās darbības ietvaros savstarpēji sniedz uzņēmējdarbības nodrošināšanas atbalsta pakalpojumus, un šādas [NPG] eksistence ir pierādāma ar noslēgtiem pakalpojumu līgumiem vai transfertcenu dokumentāciju?

5) Vai dalībvalsts drīkst ierobežot nodokļu maksātāja tiesības piemērot Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu no [PVN], ja nodokļa maksātājs ir piemērojis darījumiem uzcenojumu atbilstoši dalībvalsts, kurā tas ir dibināts, prasībām, kas izriet no tiešo nodokļu piemērošanu regulējošajiem normatīvajiem aktiem?

6) Vai Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta atbrīvojums ir piemērojams pakalpojumiem, kas saņemti no trešās valsts? Citiem vārdiem, vai [..] Direktīvas [2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta] izpratnē [NPG] dalībnieks, kas [NPG] ietvaros sniedz pakalpojumus citiem [NPG] dalībniekiem, var būt trešās valsts nodokļu maksātājs?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

23 Ievadam jānorāda, ka *DNB Banka* ir kredītiestāde, kas nodarbojas ar finanšu pakalpojumu sniegšanu. Šīs sabiedrības ieskatā, pakalpojumiem, ko tai ir snieguši pārējie vienā un tai pašā sabiedrību grupā ietilpstošie subjekti, proti, *DNB NORD*, *DNB IT* un *DNB Bank*, ir piemērojams Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums. Tā kā pamatlietā aplūkotajā laikposmā šī tiesību norma nebija transponēta valsts tiesībās, *DNB Banka* lūdza pamatlietā to piemērot tieši.

24 Ņemot vērā šo kontekstu, viss uzdoto jautājumu kopums ir par to, kā interpretējams Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, kurā ir paredzēts no nodokļa atbrīvot pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami šīs darbības veikšanai.

25 Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms ir jāizvērtē, vai šī tiesību norma ir piemērojama tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, kura attiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz NPG, kuras dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā.

26 Pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka tās ar LESD 267. pantu iedibinātās procedūras ietvaros, kādā valstu tiesas sadarbojas ar Tiesu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai visi Savienības tiesību interpretācijas elementi, kas var būt noderīgi tajā izskatāmās lietas izspriešanai, neatkarīgi no tā, vai iesniedzējtiesa uz tiem ir atsaukusies sava jautājuma izklāstā (spriedums, 2016. gada 20. oktobris, *Danqua*, C-429/15, EU:C:2016:789, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tāpēc Tiesa palīdz iesniedzējtiesai arī noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz NPG, kuras dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, un kas ir tieši nepieciešami šīs darbības veikšanai.

28 Šajā ziņā jānorāda, ka šīs tiesību normas formulējums, kurā ir minēta NPG dalībnieku no nodokļa atbrīvotā darbība, neļauj izslēgt, ka šis atbrīvojums ir piemērojams tādas NPG pakalpojumiem, kuras dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, jo finanšu pakalpojumi no nodokļa ir atbrīvoti šīs direktīvas 135. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktā.

29 Tomēr pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī tās konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedumi, 2012. gada 26. aprīlis, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, 22. punkts, un 2017. gada 4. aprīlis, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Runājot par Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta kontekstu, ir jāuzsver, ka šī tiesību norma atrodas šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā ar virsrakstu "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs". Šis virsraksts norāda, ka minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz NPG, kuru dalībnieki veic darbību sabiedrības interesēs.

31 Šo interpretāciju apstiprina arī minētās direktīvas IX sadaļas "Atbrīvojumi" uzbūve. Proti, 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts Direktīvā 2006/112 atrodas nevis šīs sadaļas 1. nodaļā ar virsrakstu "Vispārīgi noteikumi", bet gan tās 2. nodaļā. Turklāt minētajā sadaļā 2. nodaļa ar virsrakstu "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs" ir nošķirta no 3. nodaļas ar virsrakstu "Atbrīvojumi citām darbībām", un šī nošķiršana norāda uz to, ka noteikumi, kas šajā 2. nodaļā ir paredzēti attiecībā uz konkrētām darbībām sabiedrības interesēs, neattiecas uz citām darbībām, kas paredzētas šajā 3. nodaļā.

32 Minētajā 3. nodaļā, proti, 135. panta 1. punktā, ir paredzēts no nodokļa atbrīvot vairākus finanšu pakalpojumu jomā ietilpstošus darījumus, piemēram, "d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus

dokumentus" un "e) darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli". Tādējādi no Direktīvas 2006/112 vispārīgās uzbūves izriet, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz finanšu pakalpojumu jomā veiktajiem darījumiem un ka līdz ar to šis atbrīvojums neattiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz NPG, kuru dalībnieki darbojas šajā jomā.

33 Jautājumā par to, kāds ir 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķis Direktīvā 2006/112, ir jāatgādina, ka visa šīs direktīvas 132. panta normu kopuma nolūks ir konkrētas darbības sabiedrības interesēs atbrīvot no PVN tālab, lai atvieglotu piekļuvi atsevišķiem pakalpojumiem, kā arī atsevišķu preču piegādi, novēršot sadārdzināšanos, kas rastos no to aplikšanas ar PVN (spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Tādējādi uz NPG sniegtajiem pakalpojumiem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas tad, ja šie pakalpojumi tieši sekmē šīs direktīvas 132. pantā paredzēto sabiedrības interesēm atbilstošo darbību veikšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 31.–33. punkts).

35 Turklāt jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 132. pantā paredzēto atbrīvojumu piemērošanas joma ir interpretējama strikti, ņemot vērā, ka tie ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedz nodokļa maksātājs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 No tā izriet, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz pakalpojumiem, kas tieši sekmē nevis šajā 132. pantā paredzēto sabiedrības interesēm atbilstošo darbību veikšanu, bet gan citu no nodokļa atbrīvoto, tostarp šīs direktīvas 135. pantā minēto, darbību veikšanu.

37 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām NPG, kuru dalībnieki veic šajā pantā minētās darbības sabiedrības interesēs. Tāpēc šis atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz NPG, kuru dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, kas nav šāda darbība sabiedrības interesēs.

38 Šajā ziņā ir jānorāda, ka 2003. gada 20. novembra spriedumā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) Tiesa – pretēji tam, kā tā rīkojas šajā lietā, – neizsprieda jautājumu par to, vai atbrīvojums, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā (kas atbilst Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam), attiecās tikai uz pakalpojumiem, ko sniedz NPG, kuras dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs.

39 Tomēr Tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos ir redzams, ka tas, kā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu Tiesa ir interpretējusi 2003. gada 20. novembra spriedumā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621), ir mudinājis vairākas dalībvalstis atbrīvot pakalpojumus, ko sniedz NPG, kuru sastāvā ir tādi subjekti kā apdrošināšanas sabiedrības vai uzņēmumi, kas darbojas finanšu pakalpojumu jomā.

40 Šajā ziņā tomēr jāprecizē, ka valstu iestādes nevar, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, kā tas ir interpretēts šā sprieduma 37. punktā, no jauna pārskatīt jau galīgi noslēgušos taksācijas periodus (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2009. gada 6. oktobris, *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, EU:C:2009:615, 37. punkts, kā arī 2016. gada 21. decembris, *Gutiérrez Naranjo* u.c., C-154/15, C-307/15 un C-308/15, EU:C:2016:980, 68. punkts).

41 Savukārt par taksācijas periodiem, kas vēl nav galīgi noslēgušies, ir jāatgādina pastāvīgās judikatūras atziņa, ka direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai un līdz ar to kā tāda nav piesaucama pret šo privātpersonu (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14,

EU:C:2016:278, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi valsts iestādes nedrīkst atsaukties uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, kā tas ir interpretēts šā sprieduma 37. punktā, lai atteiktu šo atbrīvojumu NPG, ko veido tādi subjekti kā kredītiestādes, un lai līdz ar to atteiktos atbrīvot no PVN šo NPG sniegtos pakalpojumus.

42 Turklāt valsts tiesas pienākumu, interpretējot un piemērojot attiecīgās valsts tiesību normas, ņemt vērā direktīvas saturu ierobežo vispārējie tiesību principi, tostarp tiesiskās noteiktības princips un atpakaļejoša spēka aizlieguma princips, un šis pienākums nevar būt pamats, lai valsts tiesības interpretētu *contra legem* (spriedums, 2008. gada 15. aprīlis, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, 100. punkts).

43 Tāpēc tam, kā valsts tiesai ir jāinterpretē atbilstošās valsts tiesību normas, ar kurām tiek īstenots Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, ir jāatbilst vispārējiem Savienības tiesību principiem, konkrēti tiesiskās noteiktības principam.

44 Ņemot vērā iepriekš minēto, ne uz vienu no šiem sešiem jautājumiem nav jāatbild.

45 Ievērojot visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām NPG, kuru dalībnieki veic kādu šīs direktīvas 132. pantā minēto darbību sabiedrības interesēs, un ka tāpēc šis atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz grupa, kuras dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, kas nav šāda darbība sabiedrības interesēs.

Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz tām neatkarīgām personu grupām, kuru dalībnieki veic kādu šīs direktīvas 132. pantā minēto darbību sabiedrības interesēs, un ka tāpēc šis atbrīvojums nav piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz grupa, kuras dalībnieki veic saimniecisku darbību finanšu pakalpojumu jomā, kas nav šāda darbība sabiedrības interesēs.

von Danwitz Juhász Vajda

Jürimäe Lycourgos

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2017. gada 21. septembrī.

Sekretārs
A. Calot Escobar

Ceturtās palātas priekšsēdētājs
T. von Danwitz