Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

21. september 2017*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt f – Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides – Selliste teenuste maksuvabastus, mida sõltumatud isikute rühmad osutavad enda liikmetele – Kohaldatavus finantsteenuste valdkonnas

Kohtuasjas C-326/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administratīvā apgabaltiesa (piirkondlik halduskohus, Läti) 9. juuni 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. juulil 2015, menetluses

„DNB Banka“ AS

versus

Valsts ieņēmumu dienests,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Juhász, C. Vajda (ettekandja), K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. juuni 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „DNB Banka“ AS, esindajad: M. Kairovs, J. Teteris ja I. Sloka,

– Läti valitsus, esindajad: A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše ja I. Kalniņš,

– Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Nasopoulou ja A. Dimitrakopoulou,

– Luksemburgi valitsus, esindaja: D. Holderer, keda abistasid advokaadid F. Kremer ja P.-E. Partsch,

– Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,

– Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska ja K. Maćkowska,

* Kohtumenetluse keel: läti.

– Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja R. Campos Laires,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Simmons, hiljem C. R. Brodie ja M. D. Robertson, keda abistas M. O. Thomas, *QC*,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja A. Sauka,

olles 1. märtsi 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punkti f tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud „DNB Banka“ ASi ja Valsts ieņēmumu dienestsi (maksuamet, Läti) (edaspidi „VID“) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb DNB Banka käibedeklaratsiooni parandamise taotluse rahuldamata jätmist nimetatud maksuhalduri poolt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 direktiiviga 2006/112. Kuuenda direktiivi artiklis 13 oli sätestatud:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[…]

f) teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist;

[…]“

Direktiiv 2006/112

4 Direktiiv 2006/112 sisaldab IX jaotist „Maksuvabastused“, mille 1. peatükk on „Üldsätted“.

5 Direktiivi 2006/112 IX jaotise 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ asuva artikli 132 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

f) teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutamist;

[…]“

6 Direktiivi 2006/112 IX jaotise 3. peatükis „Muude tegevuste maksuvabastused“ asuva artikli 135 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

e) seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud kollektsiooniesemed, millena käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata või millel on numismaatiline väärtus;

[…]“

Läti õigus

7 9. märtsi 1995. aasta käibemaksuseaduse (likums par pievienotās vērtības nodokli, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 6 lõike 1 punkt 17 näeb ette selles loetletud finantstehingute maksuvabastuse.

8 Põhikohtuasjas käsitletaval ajal ei olnud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt f siseriiklikusse õigusesse veel üle võetud. 1. jaanuaril 2013 jõustus uus, 29. novembri 2012. aasta käibemaksuseadus (Pievienotās vērtības nodokļa likums). Selle seaduse 1. jaanuaril 2014 jõustunud redaktsiooni artikli 52 lõige 3^2 sätestab, et teenused, mida sõltumatu isikute rühma liige osutab selle rühma teistele isikutele on teatud tingimustel maksust vabastatud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 DNB Banka on Lätis asuv krediidiasutus, kes tegeleb finantsteenuste osutamisega.

10 DNB Banka on tütarettevõtja, keda omab Taanis asuv äriühing DNB NORD A/S (nüüd DNB INVEST DENMARK A/S), kellel on lisaks kaks tütarettevõtjat: Leedu äriühing AB DNB NORD Bankas ja Poola äriühing Bank DNB Polska SA ning Eesti filiaal DNB NORD Pank. Kõik need üksused, mis tegelevad finantsteenuste valdkonnas, moodustavad kontserni DNB.

11 DNB NORDi ainuomandis on ka DNB NORD IT A/S (nüüd, peale ümberkorraldamist DNB INVEST DENMARK) (edaspidi „DNB IT“), mis on Taanis asuv äriühing, mille eesmärk on infotehnoloogiaalase toe pakkumine.

12 DNB NORD on Norras asuva DNB Bank ASA ja Saksamaal asuva NORD/LB Norddeutsche Landesbanki tütarettevõtja. Need kaks äriühingut moodustavad ühisettevõtja, mille kaudu DNB Bank omab 51% suurust osalust DNB kontsernis.

13 DNB Banka sõlmis 31. augustil 2006 DNB NORDiga finantsteenuste osutamise lepingu. Selle lepingu kohaselt osutab DNB NORD pidevalt ja vajaduspõhiselt DNB Bankale teenuseid, tagades kontserni ühiste ülesannete täitmise ja täites DNB Banka kui oma tütarettevõtja konkreetseid tellimusi. Kõnealuse lepingu alusel esitati DNB Bankale aastatel 2009 ja 2010 mitu arvet juhtimisteenuste eest, mida oli osutanud DNB NORD. Vastavalt siirdehindu käsitlevatele dokumentidele, mis koostati aastal 2011, kohaldas DNB NORD aastatel 2009 ja 2010 juhtimisteenuste osutamise hinnale lisatasu 5%.

14 30. aprillil 2009 allkirjastas DNB Bank DNB Banka nõusolekul lepingu Microsoft Ireland Operations Ltd'ga Microsofti toodete ja litsentside ostmise kohta DNB Banki ja temaga seotud ettevõtjate vajaduste jaoks. Selle lepingu kohaselt saab DNB Bank äriühingult Microsoft Ireland Operations Ltd arve ostetud tarkvara eest, mida kasutavad kõik DNB kontserni ettevõtjad. Seejärel kirjendab DNB Bank vastavad kulud DNB kontserni teiste ettevõtjate arvele vastavalt konkreetsetele programmidele, mida iga ettevõtja oli saanud. Aastatel 2009 ja 2010 väljastatigi DNB Bankale arved Microsofti litsentside eest.

15 20. detsembril 2010 sõlmis DNB IT DNB NORDi ja tema tütarettevõtjatega infotehnoloogiaalase juhtimislepingu, mille kohaselt DNB IT on DNB kontserni ainus üksus, kes osutab infotehnoloogiaprojektidega seotud teenuseid. Aastatel 2010 ja 2011 esitas DNB IT selle lepingu alusel DNB Bankale osutatud infotehnoloogiateenuste eest mitu arvet. Vastavalt arvetel kajastatud kuluartiklitele kohaldati asjaomaste teenuste hinnale lisatasu 5%.

16 DNB Banka suhtes viidi läbi maksurevisjon, mille raames ta väitis, et asjaomased tehingud olid käibemaksust vabastatud. Haldusmenetlus lõpetati VIDi peadirektori 9. juuli 2012. aasta otsusega, millega jäeti rahuldamata DNB Banka taotlus parandada tema käibedeklaratsioone seoses äriühingutega DNB NORD, DNB IT ja DNB Bank tehtud tehingutega.

17 Kõnealune otsus põhines järgmistel põhjendustel. Esmalt tuvastas VID seoses DNB Banka ja DNB NORDi vaheliste tehingutega, et puuduvad dokumendid, mis võimaldaks selgelt kindlaks määrata, millised olid need isikud, kes moodustasid sõltumatu isikute rühma direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses. VID järeldas, et asjaolu, et esines seotud ettevõtjate kontsern, mille liikmed osutasid vastastikku teenuseid, ei tõenda sõltumatu isikute rühma olemasolu kõnealuse sätte tähenduses.

18 Teisena leidis VID, viidates direktiivi 2006/112 põhjendusele 7, et DNB Banka ja DNB IT vahel teostatud tehingud kujutasid endast ebaausat konkurentsi. See hinnang põhineb asjaolul, et DNB IT, kes on teenuste osutaja, maksab IT-teenuste eest makse oma asukoha liikmesriigis vastavalt üldisele korrale ja et ta on nende pealt tasutud sisendkäibemaksu maha arvanud, samas kui DNB Banka kui asjaomaste teenuste saaja nende samade teenuste eest maksu ei maksa, kuna neid käsitatakse käibemaksuvabadena.

19 Kolmandana ei olnud VIDil seoses DNB Banka ja DNB Banki vaheliste tehingutega võimalik kindlaks teha, täpselt milliseid isikuid tuli DNB Banka hinnangul pidada sõltumatu isikute rühma liikmeteks teenuste osas, mille maksuvabastusele tuginetakse. Lisaks sellele ei ole VIDi hinnangul põhjendatud järeldada, et DNB Banki tuli pidada sõltumatu isikute rühma liikmeks, kes teostab käibemaksust vabastatud tegevust.

20 DNB Banka esitas administratīvā rajona tiesale (esimese astme halduskohus, Läti) kaebuse, paludes kohustada VIDi parandama tema käibedeklaratsioone, mis puudutavad tehinguid äriühingutega DNB NORD, DNB IT ja DNB Bank. Kohus jättis selle taotluse 1. novembri 2013. aasta otsusega rahuldamata.

21 DNB Banka esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Administratīvā apgabaltiesale (teise astme halduskohus, Läti), väites et kõik direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f nimetatud kriteeriumid olid täidetud. DNB Banka sõnul ei tõlgendanud administratīvā rajona tiesa (esimese astme halduskohus, Läti) direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f õigesti, kui jättis tema kaebuse rahuldamata põhjendusel, et arve kogusumma sisaldas ka lisatasu, analüüsimata põhjuseid, mis õigustasid selle lisatasu olemasolu. DNB Banka väidab, et asjaomane lisatasu kehtestati vastavalt Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) suunistele ning juriidilise isiku tulumaksu õigusnormide nõuete täitmiseks, mistõttu ei saa selle lisatasu kohaldamine olla põhjuseks, miks keeldutakse käibemaksuvabastuse lubamisest.

22 Neil asjaoludel otsustas Administratīvā apgabaltiesa (teise astme halduskohus, Läti) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas võib eksisteerida […]direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses sõltumatu isikute rühm, kui selle liikmed on asutatud Euroopa Liidu eri liikmesriikides, kus viidatud direktiivi säte on üle võetud erinevate nõuetega, mis ei ole ühilduvad?

2. Kas liikmesriik võib piirata maksukohustuslase õigust kohaldada […]direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust, kui maksukohustuslane on täitnud kõik nõuded maksuvabastuse kohaldamiseks oma liikmesriigis, kuid teiste rühma liikmete liikmesriikide siseriiklikus õiguses on viidatud säte üle võetud piirangutega, mis piiravad teiste liikmesriikide maksukohustuslaste võimalust kohaldada vastavat käibemaksuvabastust oma liikmesriigis?

3. Kas on lubatav kohaldada […]direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti f maksuvabastust teenuste suhtes nende saaja liikmesriigis, kes on käibemaksukohustuslane, kui käibemaksukohustuslasest teenuste osutaja on kohaldanud teises liikmesriigis nende teenuste suhtes käibemaksu vastavalt üldisele korrale, käsitledes neid seega teenustena, mille eest käibemaks kuulub vastavalt […]direktiivi [2006/112] artiklile 196 tasumisele nende saaja liikmesriigis?

4. Kas sõltumatu isikute rühmana […]direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses tuleb mõista eraldi juriidilist isikut, kelle olemasolu tuleb tõendada sõltumatu isikute rühma asutamise spetsiaalse lepinguga?

   Kui vastus sellele küsimusele on, et sõltumatu isikute rühm ei pea olema eraldi juriidiline isik, kas siis tuleb seda mõista nii, et sõltumatu isikute rühm on ka seotud ettevõtjate rühm, milles osutatakse selle tavapärase majandustegevuse raames vastastikku tugiteenuseid ettevõtjate äritegevuse teostamiseks, ja sellise rühma olemasolu võib tõendada sõlmitud teenuslepingute abil või siirdehindu käsitlevate dokumentide abil?

5. Kas liikmesriik tohib piirata maksukohustuslase õigust […]direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastusele, kui maksukohustuslane on kohaldanud tehingute suhtes lisatasu vastavalt oma asukohaliikmesriigi otsese maksustamise õigusnormi nõuetele?

6. Kas […]direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti f maksuvabastus on kohaldatav kolmandatest riikidest saadud teenuste suhtes? Teisisõnu, kas direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses sõltumatu isikute rühma liige, kes osutab rühmasiseselt teenuseid teistele rühma liikmetele, võib olla kolmanda riigi maksukohustuslane?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Kõigepealt olgu märgitud, et DNB Banka on krediidiühing, mille peamine tegevusala on finantsteenuste osutamine. Selle äriühingu sõnul on teenused, mida talle osutavad teised samasse äriühingute kontserni kuuluvad üksused, st DNB NORD, DNB IT ja DNB Bank, hõlmatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastusega. Kuna kõnealust sätet ei olnud põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul siseriiklikusse õigusesse üle võetud, palus DNB Banka selle sätte vahetut kohaldamist põhikohtuasjas.

24 Seda arvestades puudutavad kõik esitatud küsimused seda, kuidas tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f, mis näeb ette maksuvabastuse teenustele, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks.

25 Neile küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt analüüsida, kas kõnealune säte on sellistel asjaoludel kohaldatav nagu põhikohtuasjas, mis puudutab teenuseid, mida osutab sõltumatu isikute rühm, mille liikmed teostavad majandustegevust finantsteenuste valdkonnas.

26 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb Euroopa Kohtul ELTL artiklis 267 kehtestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses anda siseriiklikule kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võivad olla tarvilikud selle kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimuses viitas või mitte (kohtuotsus, 20.10.2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Neil asjaoludel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule anda ka juhised selle kohta, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt f on kohaldatav teenuste suhtes, mida osutab sõltumatu isikute rühm, mille liikmed teostavad majandustegevust finantsteenuste valdkonnas, ja need teenused on selle tegevuse jaoks otseselt vajalikud.

28 Sellega seoses tuleb märkida, et kõnealuse sätte sõnastus, mis viitab sõltumatu isikute rühma liikmete maksuvabale tegevusele, ei luba välistada, et seda maksuvabastust võiks kohaldada selle sõltumatu isikute rühma teenuste suhtes, mille liikmed teostavad majandustegevust finantsteenuste valdkonnas, kuna kõnealuse direktiivi artikli 135 lõike 1 punktide d ja e kohaselt on finantsteenused maksust vabastatud.

29 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel siiski arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusakti eesmärke, mille osaks säte on (kohtuotsused 26.4.2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, punkt 22, ja 4.4.2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Seoses direktiivi 2006/112 artikli 132 lõige 1 punkti f kontekstiga tuleb rõhutada, et see säte kuulub direktiivi IX jaotise 2. peatükki „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. See pealkiri näitab, et asjaomases sättes ette nähtud maksuvabastus puudutab vaid neid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed teostavad tegevusi avalikes huvides.

31 Seda tõlgendust kinnitab samuti direktiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ struktuur. Nimelt ei asu artikli 132 lõike 1 punkt f direktiivi 2006/112 siseselt mitte selle jaotise 1. peatükis „Üldsätted“, vaid 2. peatükis. Lisaks sellele eristatakse kõnealuses jaotises 2. peatükki „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ ja 3. peatükki „Muude tegevuste maksuvabastused“, mis viitab sellele, et kõnealuse jaotise 2. peatükis sätestatud eeskirjad, mis käsitlevad teatavaid tegevusi avalikes huvides, ei ole kohaldatavad muude tegevuste suhtes, mis on sätestatud 3. peatükis.

32 Kõnealuse 3. peatüki artikli 135 lõige 1 kehtestab aga maksuvabastuse teatavate finantsteenuste valdkonda kuuluvate tehingute suhtes nagu eelkõige: „d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine“ ja „e) seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine“. Seega tuleneb direktiivi 2006/112 üldisest ülesehitusest, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav tehingute suhtes, mis tehakse finantsteenuste valdkonnas, ja et seetõttu ei kuulu selle maksuvabastuse alla teenused, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed tegutsevad kõnealuses valdkonnas.

33 Mis puudutab artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärki direktiivi 2006/112 siseselt, siis tuleb meenutada selle direktiivi artikli 132 kõikide sätete mõtet, milleks on vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides, eesmärgiga muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (kohtuotsus, 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Seega kuuluvad sõltumatu isikute rühma osutatud teenused direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse alla, kui selliste teenuste osutamine toimub otseselt selliste avalikes huvides tegevuste teostamiseks, nagu neid on silmas peetud selle direktiivi artiklis 132 (vt analoogia alusel kohtuotsus, 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punktid 31–33).

35 Lisaks tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste kohaldamisala tõlgendatakse kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt selle kohta kohtuotsus, 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Sellest tulenevalt ei kuulu direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse alla teenuste osutamine, mida ei tehta otseselt selles artiklis 132 viidatud avalikes huvides tegevuste teostamiseks, vaid hoopis muude maksust vabastatud tegevuste teostamiseks, mis on sätestatud eelkõige selle direktiivi artiklis 135.

37 Järelikult tuleb direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus puudutab vaid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed teostavad selles artiklis nimetatud tegevusi avalikes huvides. Seetõttu ei kuulu kõnealuse maksuvabastuse alla teenused, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed teostavad majandustegevust finantsteenuste valdkonnas, mis ei kujuta endast sellist tegevust avalikes huvides.

38 Siinkohal olgu märgitud, et erinevalt käesolevast kohtuasjast ei käsitlenud Euroopa Kohus 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) küsimust, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f (mis vastab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile f) ette nähtud maksuvabastus kehtis üksnes selliste teenuste suhtes, mida osutas sõltumatu isikute rühm, mille liikmed teostasid tegevusi avalikes huvides.

39 Samas ilmneb Euroopa Kohtu valduses olevatest toimikumaterjalidest, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse tõlgendus, mille Euroopa Kohus andis oma 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), viis selleni, et osad liikmesriigid otsustasid vabastada maksust teenused, mida osutasid sõltumatud isikute rühmad, mille moodustasid sellised üksused nagu kindlustusettevõtjad või finantsteenuste valdkonnas tegutsevad ettevõtjad.

40 Sellega seoses tuleb siiski täpsustada, et siseriiklikud ametiasutused ei või uuesti avada lõplikult suletud maksustamisperioode, tuginedes direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile f nii, nagu seda on tõlgendatud käesoleva kohtuotsuse punktis 37 (vt analoogia alusel kohtuotsused, 6.10.2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punkt 37, ja 21.12.2016, Gutiérrez Naranjo jt, C-154/15, C-307/15 ja C-308/15, EU:C:2016:980, punkt 68).

41 Seoses maksustamisperioodidega, mida ei ole veel lõplikult suletud, tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa direktiiv ise tekitada eraõiguslikule isikule kohustusi ja sellele ei saa järelikult tema vastu tugineda (vt eelkõige kohtuotsus, 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega ei saa siseriiklikud ametiasutused tugineda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile f nii, nagu seda on tõlgendatud käesoleva kohtuotsuse punktis 37, et keelduda asjaomase maksuvabastuse kohaldamisest sõltumatule isikute rühmale, mis koosneb sellistest üksustest nagu krediidiühingud, ja seetõttu keelduda vabastama käibemaksust teenuseid, mida need sõltumatute isikute rühmad osutavad.

42 Lisaks sellele piiravad siseriikliku kohtu kohustust viidata asjakohaste siseriiklike õigusnormide tõlgendamisel ja kohaldamisel direktiivis sätestatule õiguse üldpõhimõtted, eelkõige õiguskindluse ja tagasiulatuva jõu puudumise põhimõte, ning see ei või olla aluseks siseriikliku õiguse *contra legem* tõlgendusele (kohtuotsus, 15.4.2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punkt 100).

43 Järelikult peab tõlgendus, mis siseriiklikul kohtul tuleb anda asjakohastele siseriiklikele õigusnormidele, millega rakendatakse direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f, järgima liidu õiguse üldpõhimõtteid, eelkõige õiguskindluse põhimõtet.

44 Eelnevat arvesse võttes ei ole vaja esimesele kuni kuuendale küsimusele vastata.

45 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotlusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus puudutab vaid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed teostavad selle direktiivi artiklis 132 nimetatud tegevusi avalikes huvides, ja et seetõttu ei kuulu kõnealuse maksuvabastuse alla teenused, mida osutab rühm, mille liikmed teostavad majandustegevust finantsteenuste valdkonnas, mis ei kujuta endast sellist tegevust avalikes huvides.

Kohtukulud

46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus puudutab vaid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed teostavad selle direktiivi artiklis 132 nimetatud tegevusi avalikes huvides, ja et seetõttu ei kuulu kõnealuse maksuvabastuse alla teenused, mida osutab rühm, mille liikmed teostavad majandustegevust finantsteenuste valdkonnas, mis ei kujuta endast sellist tegevust avalikes huvides.

Allkirjad