

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. rugsėjo 21 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies f punktas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas – Nepriklausomų asmenų grupių savo nariams teikiamų paslaugų neapmokestinimas – Taikymas finansinių paslaugų srityje“

Byloje C-326/15

dėl *Administratīvā apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) 2015 m. birželio 9 d. nutartimi, kurių Teisingumo Teismas gavo 2015 m. liepos 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„DNB Banka“ AS

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda (pranešėjas), K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. birželio 30 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- „DNB Banka“ AS, atstovaujamos M. Kairovs, J. Teteris ir I. Sloka,
- Latvijos vyriausybės, atstovaujamos A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše ir I. Kalniņš,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Nasopoulou ir A. Dimitrakopoulou,
- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos D. Holderer, padedamos advokatų F. Kremer ir P.-E. Partsch,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska ir K. Małkowska,

- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir R. Campos Laíres,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos S. Simmons, vėliau – C. R. Brodie ir D. Robertson, padedamą QC O. Thomas,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir A. Sauka,

susipažinęs su 2017 m. kovo 1 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnio 1 dalies f punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „*DNB Banka*“ AS ir *Valsts iešmumu dienests* (mokesčių administratorius, Latvija; toliau – VID) ginčą dėl to, kad VID atmetė *DNB Banka* pateiktą prašymą patikslinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaracijas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji direktyva

3 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112. Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje buvo nustatyta:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas [nepriklausomų asmenų, vykdančių veiklą, kuri yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba dėl kurios jie yra neapmokestinamieji asmenys, grupių teikiamas paslaugas], kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos;

<...>“

Direktyva 2006/112

4 Direktyvoje 2006/112 yra IX antraštinis dalis „Neapmokestinimas PVM“, o jos 1 skyrius

pavadintas „Bendrosios nuostatos“.

5 Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalyje, esančioje jos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

f) nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdoma veikla jie yra neapmokestinamieji asmenys [nepriklausomų asmenų, vykdančių veiklą, kuri neapmokestinama PVM arba dėl kurios jie yra neapmokestinamieji asmenys, grupių] paslaugų savo nariams teikimas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams vykdomai šiai veiklai ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija;

<...>“

6 Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalyje, esančioje jos IX antraštinės dalies 3 skyriuje „Kita PVM neapmokestinama veikla“, numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

d) sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, įkeikų ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

e) sandoriai, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kitų metalų monetas ar banknotus, kurie paprastai nėra naudojami kaip atsiskaitymo priemonė, arba numizmatinių vertės monetų;

<...>“

Latvijos teisė

7 Ginčui pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1995 m. kovo 9 d. *likums par pievienotās vērtības nodokli* (Pridotinės vertės mokesčio įstatymas) (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, n°49) 6 straipsnio 1 dalies 17 punkte numatytas jame nurodytų finansinių sandorių neapmokestinimas.

8 Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas dar nebuvo perkeltas į nacionalinę teisę. 2013 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujas pridotinės vertės mokesčio įstatymas – 2012 m. lapkričio 29 d. *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (Pridotinės vertės mokesčio įstatymas). Šio įstatymo redakcijos, įsigaliojusios 2014 m. sausio 1 d., 52 straipsnio 3.2 dalyje numatyta, kad nepriklausomos asmenų grupės (toliau – NAG) nario teikiamos paslaugos kitiems šios grupės asmenims esant tam tikroms sąlygoms yra neapmokestinamos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *DNB Banka* yra Latvijoje įsteigta kredito bendrovė, teikianti finansines paslaugas.

10 *DNB Banka* yra Danijoje įsteigtos bendrovės *DNB NORD A/S* (dabar – *DNB INVEST DENMARK A/S*) dukterinė bendrovė; minėta Danijos bendrovė taip pat turi dvi kitas dukterines

bendrovės – Lietuvoje ?steigt? bendrov? *AB DNB NORD Bankas* ir Lenkijoje ?steigt? bendrov? *Bank DNB Polska SA*, taip pat filial? Estijoje *DNB NORD Pank*. Visi šie subjektai, vykdytys veiklą finansini? paslaug? srityje, sudaro DNB grup?.

11 DNB NORD taip pat yra vienintel? DNB NORD IT A/S (po restrukt?rizavimo tapusi DNB INVEST DENMARK, toliau – DNB IT) savinink?; ši bendrov? yra ?steigta Danijoje, o jos veiklos tikslas – teikti param? informacini? technologij? srityje.

12 DNB NORD yra Norvegijoje ?steigtos *DNB BankASA* ir Vokietijoje ?steigtos *NORD/LB Norddeutsche Landesbank* dukterin? bendrov?. Šios dvi bendrov?s sudaro bendr? ?mon?, per kuri? *DNB Bank* priklauso 51 % DNB grup?s akcij?.

13 2006 m. rugpj??io 31 d. *DNB Banka* sudar? sutart? su DNB NORD dėl finansini? paslaug? teikimo. Pagal šią sutart? DNB NORD nuolat ir pagal poreik? teikia paslaugas *DNB Banka*, užtikrindama bendras grup?s funkcijas ir vykdydama konkre?ius *DNB Banka* kaip dukterin?s bendrov?s prašymus. Remiantis min?ta sutartimi *DNB Banka* 2009–2010 m. gavo kelias s?skaitas fakt?ras už DNB NORD suteiktas valdymo paslaugas. Pagal 2011 m. parengtus sandori? kainodaros dokumentus DNB NORD 2009–2010 m. valdymo paslaug? teikimo kainai taik? 5 % antkain?.

14 2009 m. balandžio 30 d. *DNB Bank*, pritarus *DNB Banka*, sudar? sutart? su *Microsoft Ireland Operations Ltd* dėl *Microsoft* parduodam? produkt? ir licencij? pirkimo *DNB Bank* ir su ja susijusi? bendrovi? poreikiams. Pagal šią sutart? *DNB Bank* gauna s?skait? fakt?r? iš *Microsoft Ireland Operations* dėl programin?s ?rangos, kuri? naudoja visos DNB grup?s bendrov?s, ?sigijimo. V?liau *DNB Bank* paskirsto atitinkamas išlaidas kitoms DNB grup?s ?mon?ms, atsižvelgdama ? konkre?ias kiekvienos iš j? gautas programas. Taigi 2009–2010 m. *DNB Banka* gavo s?skait? fakt?r? už *Microsoft* parduodamas licencijas.

15 2010 m. gruodžio 20 d. DNB IT su DNB NORD ir pastarosios dukterin?mis bendrov?mis sudar? sutart? dėl informacini? technologij? valdymo, pagal kuri? DNB IT yra vienintelis DNB grup?s subjektas, teikiantis paslaugas, susijusias su projektais informacini? technologij? srityje. 2010–2011 m. DNB IT, remdamasi šia sutartimi, pateik? kelias s?skaitas fakt?ras *DNB Banka* už suteiktas informacini? technologij? paslaugas. Remiantis šiose s?skaitose fakt?rose nurodytais s?naud? elementais, min?t? paslaug? kainai buvo taikytas 5 % antkainis.

16 Dėl *DNB Banka* buvo atliktas mokestinis patikrinimas, per kur? ji tvirtino, kad atitinkami sandoriai yra neapmokestinami PVM. Administracin? proced?ra užbaigta 2012 m. liepos 9 d. VID generalin?s direktor?s sprendimu; juo atmestas *DNB Banka* prašymas patikslinti jos PVM deklaracijas, susijusias su sandoriais su DNB NORD, DNB IT ir *DNB Bank*.

17 Min?tas sprendimas pagr?stas toliau nurodytais argumentais. Pirma, dėl sandori? tarp *DNB Banka* ir DNB NORD pažym?tina, kad VID konstatavo, jog nėra dokument?, leidžian?i? aiškiai nustatyti, kokie asmenys sudar? NAG, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkt?. VID nusprend?, kad tai, jog egzistuoja susijusi? ?moni? grup?, kurios nariai vieni kitiems teikia paslaugas, ne?rodo NAG, kaip tai suprantama pagal šią nuostat?, egzistavimo.

18 Antra, VID, remdamasis Direktyvos 2006/112 7 konstatuojamąja dalimi, nusprendė, kad tarp *DNB Banka* ir DNB IT vykdyti sandoriai reiškia nesąžiningą konkurenciją. Šis vertinimas pagrįstas tuo, kad paslaugą teikė DNB IT savo įsisteigimo valstybėje narėje yra apmokestinama už aptariamą informacinę technologiją paslaugas pagal bendrą sistemą ir kad ji atskaito sumokėtą pirkimo mokestį, o *DNB Banka*, kaip minėtą paslaugą gavėja, neapmokestinama už šias paslaugas, kurios laikomos neapmokestinamomis PVM.

19 Trečia, dėl sandorių, vykdytų tarp *DNB Banka* ir *DNB Bank*, VID negalėjo nustatyti, kokie konkrečiai asmenys, anot *DNB Banka*, turi būti laikomi NAG, dėl kurios paslaugų nurodytas neapmokestinimas, nariais. Be to, VID nuomone, nėra pagrįsta manyti, kad *DNB Bank* turi būti laikoma šios NAG, vykdančios neapmokestinamą PVM veiklą, nare.

20 *DNB Banka* pareiškė ieškinį administratvų rajona tiesa (administracinis apylinkės teismas, Latvija), kuriuo siekė, kad VID būtų nurodyta patikslinti jos PVM deklaracijas, susijusias su sandoriais, vykdytais su DNB NORD, DNB IT ir *DNB Bank*. Šis teismas atmetė šį ieškinį 2013 m. lapkričio 1 d. sprendimu.

21 *DNB Banka* apskundė šį sprendimą Administratvų apgabaltiesa (Administracinis apygardos teismas, Latvija) ir teigė, kad yra vykdyti visi Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodyti kriterijai. Anot *DNB Banka*, administratvų rajona tiesa (administracinis apylinkės teismas) neteisingai aiškino Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktą, atmetęs jos ieškinį dėl to, kad bendra sąskaitos faktūros suma taip pat apmoka antkainį, neanalizavęs priežasčių, pateisinančių šio antkainio buvimą. *DNB Banka* tvirtina, kad minėtas antkainis trauktas vadovaujantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) gairėmis ir su pelno mokestiu susijusiais teisiniais reikalavimais, todėl jo taikymas negali būti pagrindas atsisakyti neapmokestinti PVM.

22 Šiomis aplinkybėmis Administratvų apgabaltiesa (Administracinis apygardos teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar gali egzistuoti [NAG], kaip ji suprantama pagal Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punktą, jeigu [NAG] nariai įsteigti skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse, kuriose minėta nuostata nacionalinė teisė buvo perkelta taikant skirtingus tarpusavyje nesuderinamus reikalavimus?

2. Ar valstybė narė gali apriboti apmokestinamojo asmens teisę taikyti Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą neapmokestinimą, jeigu apmokestinamasis asmuo vykdo visus reikalavimus dėl neapmokestinimo taikymo savo valstybėje narėje, tačiau kitą [NAG] narį valstybės narių nacionalinė teisė minėta nuostata buvo perkelta su apribojimais, kurie riboja kitą valstybės narių apmokestinamąjį asmenį galimybę savo valstybėje narėje taikyti atitinkamą neapmokestinimą [PVM]?

3. Ar Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą neapmokestinimą galima taikyti paslaugoms į gavėjo, kuris yra [PVM] apmokestinamasis asmuo, valstybėje narėje, jeigu paslaugą teikėjas, kuris yra [PVM] apmokestinamasis asmuo, kitoje valstybėje narėje taikė [PVM] šioms paslaugoms pagal bendrą sistemą, t. y. laikydamas jas paslaugomis, už kurias [PVM] mokėtinąs gavėjo valstybėje narėje pagal Direktyvos [2006/112] 196 straipsnį?

4. Ar [NAG], kaip ji suprantama pagal Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punktą, turi būti laikoma atskiru juridiniu asmeniu, kurio egzistavimas turi būti rodytas konkrečia sutartimi dėl [NAG] sudarymo?

Jeigu atsakymas ? š? klausim? b?t? toks, kad [NAG] neturi b?ti laikoma atskiru subjektu, ar galima teigti, kad [NAG] yra grup? susijusi? ?moni?, kurios, vykdydamos savo ?prast? ekonomin? veikl?, viena kitai teikia paslaugas siekdamos užtikrinti savo ekonomin?s veiklos vykdym?, ir ar [NAG] egzistavimas gali b?ti ?rodytas sudarytomis paslaug? sutartimis arba sandori? kainodaros dokumentais?

5. Ar valstyb? nar? gali apriboti apmokestinamojo asmens teis? taikyti Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyt? neapmokestinim? [PVM], jeigu apmokestinamasis asmuo sandoriams taik? antkain?, laikydamasis valstyb?s nar?s, kurioje yra ?sisteig?s, teis?s akt? d?l tiesioginio apmokestinimo reikalavim??

6. Ar Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas gali b?ti taikomas paslaugoms, kurios gaunamos iš tre?i?j? šali?? Kitaip tariant, ar [NAG] narys, kaip tai suprantama pagal Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies f punkt?, [NAG] viduje teikiantis paslaugas kitiems tos [NAG] nariams, gali b?ti tre?iosios šalies apmokestinamasis asmuo?“

D?l prejudicini? klausim?

23 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad *DNB Banka* yra kredito bendrov?, teikianti finansines paslaugas. Šios bendrov?s nuomone, paslaugos, kurias jai suteik? kiti subjektai, priklausantys tai pa?iai bendrovei? grupei, t. y. *DNB NORD*, *DNB IT* ir *DNB Bank*, yra neapmokestinamos pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkt?. Kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu ši nuostata nebuvo perkelta ? nacionalin? teis?, *DNB Banka* nagrin?jant gin?? pagrindin?je byloje prašo j? taikyti tiesiogiai.

24 Šiomis aplinkyb?mis visi pateikti klausimai susij? su Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto aiškinimu; šiame punkte numatytas asmen?, vykdan?i? neapmokestinam? veikl? ar veikl?, d?l kurios jie n?ra apmokestinamieji asmenys, nepriklausom? grupi? teikiam? paslaug?, siekiant suteikti savo nariams paslaugas, tiesiogiai b?tinas šiai veiklai vykdyti, neapmokestinimas.

25 Siekiant atsakyti ? šiuos klausimus pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar ši nuostata taikoma tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, susijusiomis su NAG, kurios nariai vykdo ekonomin? veikl? finansini? paslaug? srityje, teikiamomis paslaugomis.

26 Pagal suformuot? jurisprudencij?, vykstant nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo proced?rai pagal SESV 267 straipsn?, Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui visapus? S?jungos teis?s aiškinim?, kuris b?t? naudingas priimant sprendim? to teismo nagrin?jamoje byloje, neatsižvelgiant ? tai, ar prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas apie tai užsimena savo pateiktame klausime (2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Danqua*, C?429/15, EU:C:2016:789, 37 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui taip pat reikia pateikti nuorodas d?l klausimo, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas yra taikytinas NAG, kurios nariai vykdo ekonomin? veikl? finansini? paslaug? srityje, teikiamoms paslaugoms, kurios yra tiesiogiai b?tiną šiai veiklai vykdyti.

28 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šios nuostatos formuluotą, kurioje nurodyta NAG narių neapmokestinama veikla, neleidžia atmesti galimybės, kad šis neapmokestinimas galėtų būti taikomas NAG, kurios nariai vykdo ekonominę veiklą finansinių paslaugų srityje, paslaugoms, nes pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d ir e punktus finansinės paslaugos neapmokestinamos.

29 Tačiau pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į jos kontekstą ir teisės aktą, kurio dalis ji yra, siekiamus tikslus (2012 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, 22 punktą ir 2017 m. balandžio 4 d. Sprendimo *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, 30 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

30 Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto konteksto pažymėtina, kad ši nuostata yra šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Šis pavadinimas rodo, kad minėtoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tik NAG, kurių nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą.

31 Tokį aiškinimą taip pat patvirtina šios direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ struktūra. Iš tiesų Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas yra ne šios antraštinės dalies 1 skyriuje „Bendrosios nuostatos“, o jos 2 skyriuje. Be to, šioje antraštinėje dalyje išskiriamas 2 skyrius „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“ ir 3 skyrius „Kita PVM neapmokestinama veikla“, o šis skirtumas rodo, kad šiame 2 skyriuje numatytos taisyklės tam tikrai su visuomenės interesais susijusiai veiklai netaikomos kitai veiklai, nurodytai šiame 3 skyriuje.

32 Pagal šio 3 skyriaus 135 straipsnio 1 dalį neapmokestinami tam tikri sandoriai, priskirtini finansinių paslaugų sritims, kaip antai, be kita ko, „d) sandoriai, suskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų“ ir „e) sandoriai, suskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė“. Taigi iš Direktyvos 2006/112 bendros struktūros matyti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas netaikomas sandoriams, atliktiems finansinių paslaugų srityje, ir kad dėl to NAG, kurių nariai vykdo veiklą šioje srityje, teikiamoms paslaugoms šis neapmokestinimas netaikomas.

33 Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto tikslo primintina, kad visomis šios direktyvos 132 straipsnio nuostatomis siekiama tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimo PVM, kad būtų palengvintas tam tikrų teikiamų paslaugų ir tam tikrų tiekiamų prekių prieinamumas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM (2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 30 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

34 Taigi NAG teikiamoms paslaugoms taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas, kai šios paslaugos tiesiogiai prisideda prie su visuomenės interesais susijusios veiklos, nurodytos šios direktyvos 132 straipsnyje, vykdymo (pagal analogiją žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 31–33 punktus).

35 Be to, primintina, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytą neapmokestinimo atvejų taikymo sritis turi būti aiškinama siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygą, išimtis (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

36 Tuo remiantis darytina išvada, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas negali būti taikomas teikiamoms paslaugoms, kurios tiesiogiai prisideda ne prie šiame 132 straipsnyje nurodytos su visuomenės interesais susijusios veiklos vykdymo, o prie kitos neapmokestinamos veiklos, visų pirma pagal šios direktyvos 135 straipsnį.

37 Atsižvelgiant į tai, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tik NAG, kuri nariai vykdo šiame straipsnyje nurodytą su visuomenės interesais susijusią veiklą. Todėl NAG, kuri nariai vykdo ekonominę veiklą finansinių paslaugų srityje, kuri nėra tokia su visuomenės interesais susijusi veikla, suteiktoms paslaugoms šis neapmokestinimas netaikomas.

38 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, skirtingai nei šioje byloje, Teisingumo Teismas 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendime *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) neišsprendė klausimo, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte (atitinkančiame Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktą) numatytas neapmokestinimas taikomas tik NAG, kurios nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą, teikiamoms paslaugoms.

39 Tačiau iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad dėl Teisingumo Teismo 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendime *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) pateikto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo išaiškinimo kai kurios valstybės narės neapmokestina NAG, sudarytą iš tokių subjektų kaip draudimo bendrovės ar ūmonių, vykdančių veiklą finansinių paslaugų srityje, teikiamą paslaugą.

40 Tačiau šiuo klausimu reikia pažymėti, kad mokesčių institucijos negali atnaujinti galutinai uždarytą mokestinį laikotarpį vertinimo, remdamosi Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktu, kaip jis išaiškintas šio sprendimo 37 punkte (pagal analogiją žr. 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, EU:C:2009:615, 37 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Gutiérrez Naranjo ir kt.*, C-154/15, C-307/15 ir C-308/15, EU:C:2016:980, 68 punktą).

41 Dėl mokestinio laikotarpio, kurie dar nebuvo galutinai uždaryti, primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją pati direktyva negali sukurti pareigų privačiam asmeniui ir dėl to ja negalima remtis prieš tokį asmenį (be kita ko, žr. 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi nacionalinės institucijos negali remtis Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktu, kaip jis išaiškintas šio sprendimo 37 punkte, kad atsisakyti taikyti šį neapmokestinimą NAG, sudarytoms iš tokių kaip kredito bendrovės subjektų, taigi, kad atsisakyti neapmokestinti PVM šią NAG teikiamas paslaugas.

42 Be to, nacionalinio teismo pareigą aiškinant ir taikant atitinkamas vidaus teisės normas atsižvelgti į direktyvos turinį riboja bendrieji teisės principai, visų pirma teisinio saugumo ir negaliojimo atgal principai, ir ši pareiga negali būti pagrindas aiškinti nacionalinę teisę *contra legem* (2008 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, 100 punktas).

43 Todėl aiškindamas atitinkamas nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis įgyvendintas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas, nacionalinis teismas turi paisyti bendrąjį

S?jungos teis?s princip?, vis? pirma teisinio saugumo principo.

44 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j?–šešt?j? klausimus atsakyti nereikia.

45 Remiantis visu tuo, kas išd?styta, ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tik NAG, kuri? nariai vykdo su visuomen?s interesais susijusi? veikl?, nurodyt? šios direktyvos 132 straipsnyje, tod?l grup?s, kurios nariai vykdo ekonomin? veikl? finansini? paslaug? srityje, kuri n?ra tokia su visuomen?s interesais susijusi veikla, teikiamoms paslaugoms šis neapmokestinimas netaikomas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

46 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tik nepriklausomoms asmen? grup?ms, kuri? nariai vykdo su visuomen?s interesais susijusi? veikl?, nurodyt? šios direktyvos 132 straipsnyje, tod?l grup?s, kurios nariai vykdo ekonomin? veikl? finansini? paslaug? srityje, kuri n?ra tokia su visuomen?s interesais susijusi veikla, teikiamoms paslaugoms šis neapmokestinimas netaikomas.

Parašai.

* Proceso kalba: latvi?.