

C?407/07. sz. ügy

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontja – Adómentességek – Feltételek – Önálló csoportok által nyújtott szolgáltatások – A csoport tagjának vagy tagjainak nyújtott szolgáltatások”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, A. rész, (1) bekezdés, f) pont)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezésben foglalt egyéb feltételek teljesülnek, akkor a személyek önálló csoportja által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások az említett rendelkezés alapján mentességet élveznek akkor is, ha e szolgáltatásokat csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják.

Ugyanis, e rendelkezés hatályának oly módon történ? lesz?kítését, amely kizárja a hozzáadottértékadó?mentesség kedvezményéb?l az önálló csoportok által tagjaik részére nyújtott szolgáltatásokat többek között olyan esetben, amikor az említett tagok igényei eltér?ek, nem támasztja alá annak célja, amely nem más, mint hozzáadottértékadó-mentesség bevezetése annak elkerülése érdekében, hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együtm?ködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül.

Végeredményben az említett rendelkezés szigorú értelmezésének követelménye nem vezethet arra, hogy az az önálló csoport minden egyes tagját felruházza azzal a joggal, hogy megfossa e csoport többi tagját a hozzáadottértékadó?mentesség kedvezményét?l azáltal, hogy bármikor úgy dönthet, hogy nem vesz igénybe a csoport által nyújtott valamely olyan szolgáltatást, amelyben kezdetben részesülni kívánt. Az önálló csoport egyes tagjainak kezébe adott ilyen jog sem a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának szövegéb?l, sem annak céljából nem következik.

(vö. 36–37., 41. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. december 11.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontja – Adómentességek – Feltételek – Önálló csoportok által nyújtott szolgáltatások – A csoport tagjának vagy tagjainak nyújtott szolgáltatások”

A C-407/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2007. szeptember 5-én érkezett, 2007. augusztus 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Ó Caoimh, J. Klučka (előadó), U. Lohmus és P. Lindh bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. szeptember 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing képviseletében B. Zadelhoff advocaat,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels, C. ten Dam és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében M. van Beek és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2008. október 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (a továbbiakban: Stichting) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között az 1994. január 1-je és az 1998. december 31-e közötti időszakban esedékes hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) kötelezettséget módosító értesítés tárgyában folyamatban lévő peres eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A hatodik irányelv kilencedik és tizenegyedik preambulumbekkezdése a következőket mondja ki:

„mivel az adóalapot szintén össze kell hangolni ahhoz, hogy a közösségi adómértéknek az adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen;

[...]

mivel a Közösség saját forrásainak egységes módon történő beszedése érdekében egységes adómentességi lista elkészítésére van szükség”.

4 A hatodik irányelv 13. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Adómentességek belföldön

A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

f) szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amelyek tevékenységükért nem tartoznak adókötelezettséggel [helyesen: tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak], és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek mindenkor részéhez történő hozzájárulást követelik meg [helyesen: feltéve hogy az ilyen csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg], és hogy e mentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

[...]"

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

5 A Stichting kórházak és egyéb, az egészségügyi ágazatban működő intézmények szövetsége, amelynek tagjai sorában szerepel többek között az Orde van Medisch Specialisten (szakorvosok kamarája), a Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (holland királyi társaság a gyógyítás előmozdításáért), a Nationale Ziekenhuisraad (kórházak országos tanácsa), a Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (holland egészségpénztárak egyesülete), a Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (egészségbiztosítók kapcsolattartó szerve) és a Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (holland kórházigazgatók szövetsége).

6 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Stichting ingyenes jelleggel nyújt egészségügyi – többek között az egészségügyi szolgáltatás ágazatán belül a minőségi szabványokkal, valamint a minőségpolitika meghatározásával és előmozdításával kapcsolatos – szolgáltatásokat tagjainak, akik adómentes, illetve olyan tevékenységet folytatnak, amelynek tekintetében nem minősülnek adóalanyoknak.

7 A Stichting által a tagjai közé tartozó kórházaknak nyújtott szolgáltatások egy részét az egészségügyi ellátás díjairól szóló 1980. november 20-i törvény alapján (Wet tarieven gezondheidszorg) (Stb. 1980, n° 646) finanszírozzák. E szolgáltatások a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvénynek (Wet op de omzetbelasting 1968) a hatodik irányelv 13. cikke A. része f) pontját átültető 11. cikke (1) bekezdésének u) pontja értelmében mentesek a HÉA megfizetése alól.

8 A Stichting egyes tagjainak, nevezetesen a kórházaknak, valamint más intézményeknek és személyeknek olyan szolgáltatásokat is nyújt, amelyek fejében külön díjazást kap, oly módon, hogy e szolgáltatások címzettjei részére külön számlát állít ki.

9 Ez utóbbi szolgáltatásokat illetően a Stichtinggel szemben HÉA-kötelezettséget módosító értesítést bocsátottak ki az 1994. január 1-je és az 1998. december 31-e közötti időszak tekintetében; ezt az értesítést a panasz tárgyában eljáró adóellenőrző helyben hagyta azzal az indokkal, hogy az említett szolgáltatások nem HÉA-mentesek.

10 A Stichting e határozatot megtámadta a Gerechtshof te Amsterdam előtt, amely 2004. június 1-jei ítéletével a HÉA kiigazított összegét 182 460 NLG-re szállította le. E bíróság ugyanakkor azt állapította meg, hogy az alapeljárásbeli szolgáltatásokat a Stichting külön számlázta, és az ezekből származó bevételek a forgalmi adóról szóló, 1968. évi törvény 11. cikke (1) bekezdésének u) pontja értelmében nem minősülnek közösen eszközölt kiadásoknak, ezért a HÉA-mentesség nem adható meg.

11 A Stichting felülvizsgálati kérelemmel fordult a Hoge Raad der Nederlandenhez, amely bíróság rámutat arra, hogy nem vitatott, hogy az alapeljárásbeli szolgáltatások közvetlenül szükségesek e csoport tagjai adómentes tevékenységének gyakorlásához, és ez nem eredményezi a verseny torzulását.

12 A kérdést elterjeszt? bíróság hangsúlyozza, hogy ha az alapeljárásbeli szolgáltatások a hatodik irányelv értelmében vett szolgáltatásnyújtást képeznek, és e szolgáltatások tekintetében a Stichting olyan díjat kér, amely nem haladja meg a tényleges költségeket, akkor az a kérdés merül fel, hogy vajon az e csoport tagjaitól kért összegek megfelelnek-e a közösen eszközölt kiadások e tagokra es? részének a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja értelmében.

13 Miután úgy vélte, hogy az el?tte folyó jogvita megoldása e rendelkezés értelmezésén múlik, a Hoge Raad der Nederlanden úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következ? kérdést terjeszti elzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját, hogy annak hatálya az abban említett csoportok által tagjaik részére nyújtott olyan szolgáltatásokra is kiterjed, amelyeket közvetlenül a tagok adómentes, illetve olyan tevékenységei céljából nyújtanak, amelyek tekintetében azok nem adóalanyok, és az e szolgáltatások ellenében felszámított díj nem haladja meg a költségráfordítást, amennyiben e szolgáltatásokat csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

14 Kérdésével az elterjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezésben foglalt egyéb feltételek teljesülnek, akkor a személyek önálló csoportja által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások az említett rendelkezés alapján mentességet élveznek-e akkor is, ha e szolgáltatásokat az említett tagok közül csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

15 A Stichting és a Bizottság szerint az elterjesztett kérdésre igenl? választ kell adni, hangsúlyozva, hogy amennyiben arra nemleges válasz születik, az a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjának hatályát jelent?s mértékben lesz?kíti.

16 A Stichting és a Bizottság álláspontja szerint, ha az önálló csoport olyan szolgáltatást nyújt valamely tagja vagy tagjai részére, amely az említett csoport tevékenységei közé tartozik, akkor az említett szolgáltatás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában foglaltak szerinti HÉA-mentességet élvez.

17 A Stichting arra hivatkozik, hogy tagjai, akik mindannyian az egészségügy területén m?ködnek, nem mindig azonos igényekkel rendelkeznek, hiszen tevékenységük nem homogén, és ahhoz, hogy a szóban forgó mentességben részesülhessenek, nem szükséges, hogy az említett tagok mindegyike igénybe vegye a csoport keretében nyújtott összes szolgáltatást.

18 E tekintetben a Stichting kifejti, hogy amikor csak az egyik tagjának nyújtanak valamely szolgáltatást, azt annak tényleges költségén számlázzák ki neki, a könyvelési szabályoknak megfelelően. Az említett tagnak csak a közösen eszközölt kiadások ráes? részét számlázzák ki, és neki csak ezt a részt kell megtérítenie. Így tehát teljesülnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontja alkalmazásának feltételei.

19 A Bizottság hozzáteszi, hogy e rendelkezés szövegéb?l nem vonható le az a következtetés, hogy az önálló csoport összes tagjának részesülnie kell minden egyes szolgáltatásból.

20 A Bizottság ezenfelül a Bíróság C?8/01. sz. Taksatorringen?ügyben 2003. november 20?án hozott ítéletének (EBHT 2003., I?13711. o.) 60–62. pontjára, valamint Mischo f?tanácsnok

ugyanezen ügyre vonatkozó indítványának 117. és azt követő pontjaira hivatkozik annak alátámasztására, hogy a holland kormány által javasolt értelmezés a szóban forgó mentességet a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná tenné.

21 A Bizottság emlékeztet azon két feltételre, amelynek Mischo főtanácsnok fent hivatkozott indítványa szerint teljesülnie kell ahhoz, hogy megnyíljon a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja szerinti mentességhez való jog: nevezetesen arra, hogy a szolgáltatást nyújtó csak adómentes, illetve olyan tevékenységet gyakorló piaci szereplőket vehet fel tagjai közé, amelyek tekintetében azok nem adóalanyok, és az önálló csoport nem szolgálhat jövedelemszerzésre irányuló célt abban az értelemben, hogy az csak azon költségeket illetően lehet hatással a tagjaira, amelyek az igényeiknek való megfelelés miatt merültek fel, mindenféle haszon nélkül.

22 A holland kormány ezzel szemben azon a véleményen van, hogy az előterjesztett kérdésre nemleges választ kell adni. Véleménye szerint a jelen ügyben az a döntő kérdés, hogy a szolgáltatásnyújtás a tagok kollektív, közös érdekét vagy csupán egyetlen tag különleges, egyéni érdekét szolgálja.

23 Írásbeli észrevételeiben a holland kormány bevezetésként hangot ad azon kétségének, hogy az alapügy tárgyát képező szolgáltatásnyújtások nem eredményezik a verseny torzulását, főként azon szolgáltatást illetően, amelyhez a személyzet rendelkezésre bocsátása szükséges. Ezenkívül a verseny torzulásának veszélye akkor állna fenn, ha az érintett szolgáltatások fejében kért díjak csak az említett szolgáltatásnyújtásokhoz közvetlenül kapcsolódó költségeket tükröznék. A holland kormány úgy véli, hogy azok a költségek, amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság utal, tényleges költségek, vagyis közvetlen, illetve közvetett költségek, és e tényleges költségeket nehezen lehet meghatározni. Ezért nehéz tevékenységenként hatékony módon összegekre osztani a tényleges költségeket olyankor, amikor a Stichting csak valamelyik tagja vagy csak bizonyos tagjai részére nyújt szolgáltatást.

24 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának értelmezését illetően a holland kormány emlékeztet arra, hogy a HÉA-kötelezettség elve alóli mentességeket szigorúan kell értelmezni (a C/287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet [EBHT 2002., I/5811. o.] 43. pontja), továbbá hogy azok a közösségi jog autonóm fogalmai (a 348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet [EBHT 1989., 1737. o.] 11. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 44. pontja), valamint hogy ugyanez a helyzet a mentességek alkalmazásához szükséges egyedi feltételek esetén (a C/453/93. sz. Bulthuis-Griffioen-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I/2341. o.] 18. pontja).

25 Márpedig a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontja szövegének vizsgálata, valamint az e rendelkezésben foglalt mentesség értelme azt bizonyítja, hogy a kizárólag az önálló csoport bizonyos tagjai részére nyújtott szolgáltatások nem tartoznak e rendelkezés hatálya alá. A kérdéses mentesség a közösen eszközölt kiadásoknak e csoport tagjaira eső részének pontos megtérítését feltételeznél, ami nem mondható el azon szolgáltatások esetében, amelyeket kizárólag az említett csoport bizonyos tagjai részére nyújtanak.

26 Mischo főtanácsnok fent hivatkozott Taksatorringen-ügyre vonatkozó indítványának 118–122. pontjára hivatkozva a holland kormány úgy véli, hogy az említett rendelkezésben foglalt mentesség értelme az a szándék, hogy az önálló csoport tagjai közötti belső együttműködésre alapozott hatékonyságból származó előnyök ne kerüljenek megadóztatásra. Következésképpen csak az önálló csoport által kollektív módon, valamennyi tag részére nyújtott szolgáltatások tartoznak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának hatálya alá. Ha e csoport csak bizonyos tagjainak nyújt szolgáltatást, akkor nem belső szolgáltatásról van szó,

hanem olyan önálló szolgáltatásról, amely a megrendelő és a vállalkozó közöttihez hasonló jogviszonyt keletkeztet, amely nincs összhangban a szóban forgó mentesség céljával.

A Bíróság válasza

27 Először is, ami a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának az önálló csoport tagjai részére nyújtott szolgáltatások tárgyára vonatkozó alkalmazási feltételeit illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikk által bevezetett együttműködési eljárás keretében nem a Bíróság, hanem a kérdést előterjesztő bíróság feladata a jogvita alapjául szolgáló tényállás megállapítása, és ebből a határozatára vonatkozó következmények levonása (lásd különösen a C/435/97. sz., WWF és társai ügyben 1999. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I/5613. o.] 32. pontját, a C/510/99. sz. Tridon ügyben 2001. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2001., I/7777. o.] 28. pontját, valamint a C/291/05. sz. Eind ügyben 2007. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I/10719. o.] 18. pontját).

28 Ezért a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések az általa hivatkozott kiindulópont alapján, nevezetesen az alapján válaszolandók meg, hogy nem vitatott, hogy az alapeljárásbeli szolgáltatások közvetlenül szükségesek a Stichting tagjai adómentes tevékenységének gyakorlásához, és ez nem eredményezi a verseny torzulását.

29 Másodszor a hatodik irányelv kilencedik és tizenegyedik preambulumbekzdéséből az következik, hogy az irányelv célja a HÉA adóalapjának harmonizálása, valamint hogy ezen adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, amelyeket a HÉA-nak az említett irányelv által megállapított közös szabályozása összefüggései alapján kell értelmezni (a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-én hozott ítélet [EBHT 1987., 1471. o.] 18. pontja és a fent hivatkozott Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben hozott ítélet 10. pontja).

30 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni (a fent hivatkozott Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben hozott ítélet 13. pontja, a fent hivatkozott Taksatorringen ügyben hozott ítélet 36. pontja és a C/434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I/4793. o.] 16. pontja). Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 16. pontja). A Bíróság ítélkezési gyakorlatának nem az a célja, hogy olyan értelmezést adjon, amely a szóban forgó mentességeket a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná tenné (a fent hivatkozott Taksatorringen ügyben hozott ítélet 62. pontja).

31 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját illetően hangsúlyozni kell, hogy annak szövegéből nem következik, hogy az abban foglalt mentesség csak az önálló csoportok által azok valamennyi tagja részére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozna.

32 Az említett rendelkezés szerint a közösségi jogalkotó mindössze arról rendelkezett, hogy a HÉA-mentesség hatálya alá tartoznak az önálló csoportok által nyújtott szolgáltatások, feltéve hogy az ilyen csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg.

33 A holland kormány úgy véli, hogy ha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének

f) pontja azt írja el?, hogy az önálló csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk es? részének pontos megtérítését követelheti meg, akkor ez azt jelenti, hogy csak az e csoport valamennyi tagja részére nyújtott szolgáltatások részesülhetnek HÉA-mentességben. A „közösen eszközölt kiadások” fogalma kiterjed azokra a „kollektív kiadásokra” is, amelyek az említett csoport valamennyi tagja részére, és nem csupán annak valamelyik tagja részére nyújtott szolgáltatásokra vonatkoznak.

34 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy miként arra indítványának 18. pontjában a f?tanácsnok is rámutatott, az önálló csoport tagjainak igényei egyik adóévr?l a másikra változhatnak, oly módon, hogy az adott évben lehet, hogy bizonyos szolgáltatásokat a csoport valamennyi tagja részére, másokat csak egyes tagjai, megint másokat pedig csak az egyik tagja részére nyújtanak.

35 Ugyanígy, ha valamely önálló csoport olyan tagokból áll, akiknek eltér?ek az igényei, lehetséges, hogy az e csoport által a részükre nyújtott szolgáltatások nem feltétlenül azonosak.

36 A holland kormány által javasolt értelmezésnek tehát az lenne az eredménye, hogy lesz?kítené a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának hatályát, kizárva a HÉA?mentesség kedvezményéb?l az önálló csoportok által tagjaik részére nyújtott szolgáltatásokat többek között olyan esetben, amikor az említett tagok igényei eltér?ek.

37 Márpedig e rendelkezés hatályának ily módon történ? lesz?kítését nem támasztja alá annak célja, amely nem más, mint HÉA-mentesség bevezetése annak elkerülése érdekében, hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együttm?ködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül.

38 Hangsúlyozandó, hogy mégha a szolgáltatásokat kizárólag az önálló csoport egyetlen tagja vagy bizonyos tagjai részére nyújtják is, e szolgáltatások nyújtásának költsége az említett, e célból létrehozott csoport közösen eszközölt kiadása marad, figyelembe véve, hogy az analitikus könyvelési módszerek teljes mértékben lehet?vé teszik kiadások egyes szolgáltatásokhoz kapcsolódó részének pontos meghatározását.

39 Ráadásul az említett szolgáltatások azon célok keretében nyújtott szolgáltatások maradnak, amelyek elérésére az önálló csoportot létrehozták, és így azokat e csoport céljának megfelelően kínálják.

40 Ezért a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy az a HÉA?mentességet ahhoz a feltételhez köti, hogy a szolgáltatásokat az érintett önálló csoport valamennyi tagja részére nyújtsák.

41 Végül meg kell állapítani, hogy az említett rendelkezés szigorú értelmezésének követelménye nem vezethet arra, hogy az az önálló csoport minden egyes tagját felruházza azzal a joggal, hogy megfossza e csoport többi tagját a HÉA?mentesség kedvezményét?l azáltal, hogy bármikor úgy dönthet, hogy nem vesz igénybe a csoport által nyújtott valamely olyan szolgáltatást, amelyben kezdetben részesülni kívánt. Az önálló csoport egyes tagjainak kezébe adott ilyen jog sem a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának szövegéb?l, sem annak céljából nem következik.

42 Az önálló csoport által a különböző? adóévek folyamán annak tagjai részére nyújtott szolgáltatásoknak, azaz az ugyanazon adóéven belül kizárólag annak valamely tagja vagy kizárólag bizonyos tagjai részére nyújtott szolgáltatásoknak tehát egyaránt az említett rendelkezésben foglalt mentesség kedvezményében kell részesülniük.

43 Az el?z?ekben kifejtettek egészéb?l következ?en az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezésben foglalt egyéb feltételek teljesülnek, akkor a személyek önálló csoportja által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások az említett rendelkezés alapján mentességet élveznek akkor is, ha e szolgáltatásokat csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják.

A költségekr?l

44 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezésben foglalt egyéb feltételek teljesülnek, akkor a személyek önálló csoportja által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások az említett rendelkezés alapján mentességet élveznek akkor is, ha e szolgáltatásokat csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.