

Byla C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas – Atleidimas nuo mokesčių – Sąlygos – Nepriklausomų grupių teikiamos paslaugos – Vienam ar keliems grupės nariams teikiamos paslaugos“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą reikia aiškinti taip, jog, jei yra tenkinamos kitos šioje nuostatoje numatytos sąlygos, nepriklausomų grupių savo nariams teikiamoms paslaugoms yra taikomas šioje nuostatoje numatomas atleidimas nuo mokesčių, net jei šios paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams.

Iš tikrųjų šios nuostatos taikymo srities apribojimo, nebetaikant atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčių nepriklausomos grupės savo nariams teikiamoms paslaugoms, pavyzdžiui, esant skirtingiems jos narių poreikiams, nepagrindžia jos tikslas taikyti atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčių, kad tam tikras paslaugas teikiantis asmuo neturėtų mokėti šio mokesčio tada, kai jis turi bendradarbiauti su kitais specialistais per bendrą sistemą, kuri atlieka šią paslaugą teikimui būtiną veiklą.

Be to, dėl reikalavimo šią nuostatą aiškinti siaurai neturi atsitikti taip, kad kiekvienam nepriklausomos grupės nariui būtų suteikta teisė neleisti kitiems tos grupės nariams pasinaudoti atleidimu nuo pridėtinės vertės mokesčių, jam staiga nusprendus atsisakyti kažkokios grupės teikiamos paslaugos, kurią jis iš pradžių buvo pasirinkęs. Nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto tekstas, nei jo tikslas neleidžia daryti išvados, kad tokia teisė galėtų turėti kiekvienas nepriklausomos grupės narys.

(žr. 36–37, 41 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 11 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas – Atleidimas nuo mokesčio – Sulygos – Nepriklausomų grupių teikiamos paslaugos – Vienam ar keliems grupės nariams teikiamos paslaugos“

Byloje C-407/07

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2007 m. rugpjūčio 10 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. rugsėjo 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Ó Caoimh, J. Klučka (pranešėjas), U. Lohmus ir P. Lindh,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorų,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. rugsėjo 4 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, atstovaujamos advokat B. Zadelhoff,

– Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, C. ten Dam ir M. de Grave,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos M. van Beek ir D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2008 m. spalio 9 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (toliau – *Stichting*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės finansų sekretorius) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už laikotarpį nuo 1994 m. sausio 1 d.

iki 1998 m. gruodžio 31 d. perskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos devintoje ir vienuoliktoje konstatuojamosiose dalyse teigiama:

„kadangi mokesčio bazė turi būti suderinta, kad, taikant Bendrijos tarifų apmokestinamiesiems sandoriams, visose valstybėse narėse būtų gauti palyginami rezultatai;

<...>

kadangi turėtų būti sudarytas bendras atvejis, kai atleidžiama nuo mokesčio, sąrašas, kad Bendrijos nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnis nustato:

„Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose

A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

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, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinoms 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;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

5 *Stichting* yra ligoninės ir kitas sveikatos apsaugos srityje veikiančias įstaigas, tarp kurių yra, pavyzdžiui, *Orde van Medisch Specialisten* (Gydytojų specialistų sąjunga), *Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst* (Nyderlandų gydymo meno propagavimo karališkoji draugija), *Nationale Ziekenhuisraad* (Nacionalinė ligoninių sąjunga), *Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen* (Nyderlandų ligonių kasų sąjunga), *Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars* (Sveikatos draudikų organizacijų kontaktinis organas) ir *Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren* (Nyderlandų ligoninių direktorių asociacija), vienijanti grupė.

6 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Stichting* savo nariams, kurie užsiima neapmokestinama veikla arba veikla, kurios atžvilgiu jie nėra apmokestinamieji asmenys, už atlygą teikia paslaugas, be kita ko, susijusias su sveikatos priežiūros kokybės normomis, kokybės politikos toje srityje nustatymu ir skatinimu.

7 Dalis šių *Stichting* savo nariams ligoninėms teikiamų paslaugų yra finansuojamos pagal 1980 m. lapkričio 20 d. įstatymą dėl sveikatos priežiūros tarifų (Wet tarieven gezondheidszorg; Stb. 1980, Nr. 646). Šios paslaugos yra atleistos nuo PVM pagal 1968 m. įstatymo dėl apyvartos

mokes?io (Wet op de omzetbelasting 1968) 11 straipsnio 1 dalies u punkt?, kuris ? nacionalin? teis? perkelti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkt?.

8 Kai kuriems savo nariams, pavyzdžiui, ligonin?ms bei kitoms institucijoms ir asmenims *Stichting* taip pat teikia paslaugas, už kurias jai yra atskirai apmokama, nes ši? paslaug? gav?jams yra išrašomos atskiros s?skaitos.

9 Ši? paslaug? atžvilgiu *Stichting* buvo atliktas PVM perskai?iavimas už laikotarp? nuo 1994 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 d.; gav?s skund? inspektorius nusprend? palikti galioti sprendim? d?l perskai?iavimo, nes šios paslaugos es? n?ra atleistos nuo PVM.

10 *Stichting* padav? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam*, kuris 2004 m. birželio 1 d. Sprendimu panaikino inspektoriaus sprendim? ir perskai?iuot? sum? sumažino iki 182 460 NLG. Ta?iau jis nusprend?, kad už pagrindin?je byloje nagrin?tas paslaugas *Stichting* išrašydavo atskiras s?skaitas ir kad atlyginimas už šias paslaugas neap?m? bendr? išlaid? 1968 m. ?statymo d?l apyvartos mokes?io 11 straipsnio 1 dalies u punkto prasme. Taigi ši? paslaug? nebuvo galima atleisti nuo PVM.

11 *Stichting* padav? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden*, kuris pažymi, jog negin?ytina yra tai, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos yra tiesiogiai b?tinios šios grup?s nariams vykdant atleist? nuo mokes?io veikl? ir kad konkurencija yra neiškraipoma.

12 Prašym? d?l prejudicinio sprendimo padav?s teismas pažymi, kad jei pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos yra paslaugos Šeštosios direktyvos prasme ir jei už šias paslaugas *Stichting* prašo atlygio, kuris neviršija reali? s?naud?, kyla klausimas, ar iš šios grup?s nari? reikalaujamos sumos atitinka jiems tenkan?i? bendr? išlaid? dal? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto prasme.

13 Manydamas, kad sprendimas jo nagrin?jamoje byloje priklauso nuo šios nuostatos aiškinimo, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkt? reikia aiškinti taip, kad jis yra taikytinas šioje nuostatoje minim? asmen? grupi? savo nariams teikiamoms paslaugoms, kurios tiesiogiai b?tinios nariams atleistai nuo mokes?io arba nesan?iai mokes?io objektu j? veiklai vykdyti ir už kurias nereikalaujama didesnio atlyginimo nei tas paslaugas teikiant patirtos išlaidos, kai tokios paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams?“

D?l prejudicinio klausimo

14 Savo klausimu prašym? d?l prejudicinio sprendimo pri?mimo pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkt? reikia aiškinti taip, jog, jei yra tenkinamos kitos šioje nuostatoje numatytos s?lygos, nepriklausom? grupi? savo nariams teikiamoms paslaugoms yra taikomas šioje nuostatoje numatomas atleidimas nuo mokes?io, net jei šios paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

15 *Stichting* ir Europos Bendrij? Komisija ? pateikt? klausim? si?lo atsakyti teigiamai ir pabr?žia, kad, jei atsakymas ? j? b?t? neigiamas, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto taikymo sritis d?l to b?t? labai apribota.

16 Jos teigia, kad, jei nepriklausoma grup? vienam ar keliems savo nariams teikia paslaugas, kurios patenka ? šios grup?s veiklos aprašym?, tokios paslaugos gali b?ti atleistos nuo PVM, kaip

t? numato 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas.

17 *Stichting* teigia, kad sveikatos apsaugos srityje veikian?i? daugelio jos nari? poreikiai ne visada yra tokie pat, nes j? veikla skiriasi, ir kad negalima reikalauti, kad visi nariai užsiimt? visomis grup?s viduje atliekamomis veiklos r?šimis tam, kad gal?t? pasinaudoti tokiu atleidimu nuo mokes?io.

18 Šiuo atžvilgiu *Stichting* pažymi, kad kai paslauga yra teikiama vienam jos nariui, laikantis apskaitos taisykli? už j? jam yra išrašoma s?skaita, atitinkanti realias s?naudas. Tokiam nariui yra išrašoma s?skaita už jam tenkan?i? bendr? išlaid? dal?, ir jis turi padengti tik ši? dal?. Tokiu atveju yra laikomasi 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto taikymo s?lyg?.

19 Savo ruožtu Komisija priduria, kad remiantis šios nuostatos tekstu negalima daryti išvados, kad kiekviena paslauga turi b?ti teikiama visiems nepriklausomos grup?s nariams.

20 Tvirtindama, kad Nyderland? vyriausyb?s si?lomas aiškinimas atleidim? nuo PVM praktikoje padaryt? ne?manom? taikyti, ji remiasi 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendimu *Taksatorringen* (C?8/01, Rink. p. I?13711, 60?62 punktai) bei generalinio advokato J. Mischo išvados šioje byloje 117 ir po jo einan?iais punktais.

21 Komisija primena dvi s?lygas, kurios, remiantis min?toje generalinio advokato J. Mischo išvadoje išsakyta nuomone, turi b?ti tenkinamos, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkt? atsirast? teis? ? atleidim? nuo mokes?io: paslaug? teik?j? turi sudaryti tik ?kio subjektai, kuri? veikla yra atleista nuo prid?tin?s vert?s mokes?io arba n?ra šio mokes?io objektas, o nepriklausoma grup? turi nesiekti pelno, t. y. savo nariams ji gali perkelti tik tas s?naudas, kurias patyr? tenkindama j? poreikius, negaudama jokio pelno.

22 Ta?iau Nyderland? vyriausyb? mano, kad ? pateikt? klausim? reikia atsakyti neigiamai. Jos nuomone, esminis klausimas šioje byloje yra, ar paslaugos yra teikiamos tenkinant bendr? kolektyvin? vis? nari? ar konkret? asmenin? vieno nario interes?.

23 Vis? pirma, savo rašytin?se pastabose ji abejoja, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos, pavyzdžiui, kai jas teikiant turi dalyvauti personalas, neiškraipo konkurencijos. Be to, egzistuoja konkurencijos iškraipymo galimyb?, jei už atitinkamas paslaugas imamas atlygis atspindi tik toki? paslaug? teikimo tiesiogines s?naudas. Nyderland? vyriausyb? mano, kad s?naudos, apie kurias kalba prašym? d?l prejudicinio sprendimo pri?mimo pateikt?s teismas, yra realios s?naudos, t. y. tiesiogini? s?naud? ir netiesiogini? s?naud? suma, o jos yra sunkiai nustatomos. Tod?l praktikoje b?t? sunku išskaidyti realias s?naudas pagal veikl?, kai *Stichting* teikia paslaugas vienam ar keliems savo nariams.

24 Kalb?dama apie 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto aiškinim? Nyderland? vyriausyb? primena, kad apmokestinimo PVM principo išimtys turi b?ti aiškinamos siaurai (2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?* C?287/00, Rink. p. I?5811, 43 punktas), kad jos yra savarankiškos Bendrijos teis?s s?vokos (1989 m. birželio 15 d. Sprendim? *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rink. p. 1737, 11 punktas ir min?to sprendimo *Komisija prieš Vokietij?* 44 punktas) ir kad taip pat tur?t? b?ti ir speciali? s?lyg?, kurios turi b?ti tenkinamos norint pasinaudoti šiomis išimtimis, atveju (1995 m. rugpj?io 11 d. Sprendimo *Bulthuis-Griffioen*, C?453/93, Rink. p. I?2341, 18 punktas).

25 Ji mano, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto tekstas ir šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokes?io *raison d'être* rodo, kad atleidimas n?ra taikomas tik kai kuriems nepriklausomos grup?s nariams teikiamoms paslaugoms. Toks atleidimas nuo mokes?io reiškia, kad reikia atlyginti tik tokios grup?s nariams tenkan?i? bendr? išlaid? dal?, o taip

negali būti padaryta, kai paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems tokios grupės nariams.

26 Remdamasi generalinio advokato J. Mischo išvados byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Taksatorringen*, 118–122 punktais, Nyderlandų vyriausybė mano, kad šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčių *raison d'être* yra noras neapmokestinėti dėl vidinės nepriklausomos grupės narių kooperacijos atsiradusio efektyvumo rezultatų. Vadinasi, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto taikymo sritį patenka tik nepriklausomos grupės kolektyviai visiems savo nariams teikiamos paslaugos. Jei tokia grupė teikia paslaugas tik kai kuriems savo nariams, tai jau nebėra vidinis paslaugų teikimas, bet savarankiška paslauga, kuri sukuria užsakovo/vykdytojo santykius, kurie neatitinka aptariamo atleidimo nuo mokesčių tikslo.

Teisingumo Teismo atsakymas

27 Visų pirma kalbant apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto, susijusio su nepriklausomos grupės nariams teikiamų paslaugų dalyku ir konkurencijos iškreipimo galimybe, reikia priminti, kad vykstant EB 234 straipsnyje įtvirtintai bendradarbiavimo procedūrai ne Teisingumo Teismas, bet nacionalinis teismas turi nustatyti faktines aplinkybes ir nuspręsti, kokią įtaką jos turi sprendimui, kurį jo prašoma priimti (be kita ko, žr. 1999 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *WWF ir kt.* C-435/97, Rink. p. I-5613, 32 punktą, 2001 m. spalio 23 d. Sprendimo *Tridon* C-510/99, Rink. p. I-7777, 28 punktą, taip pat 2007 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Eind*, C-291/05, Rink. p. 10719, 18 punktą).

28 Todėl ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimus reikia atsakyti remiantis prielaida, kuria jis rėmėsi savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kad neginytina yra tai, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos yra tiesiogiai būtinos *Stichting* nariams vykdant atleistą nuo mokesčių veiklą ir kad konkurencija yra neiškreipoma.

29 Antra, iš Šeštosios direktyvos devintos ir vienuoliktos konstatuojamųjų dalių matyti, kad direktyva siekiama suderinti PVM apmokestinimo bazę ir kad atleidimas nuo mokesčių yra savarankiška Bendrijos teisės sąvoka, kurią reikia nagrinėti atsižvelgiant į bendrą Šeštosios direktyvos nustatytą PVM sistemą (1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 18 punktą ir minėto sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties* 10 punktą).

30 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos išplaukia, kad terminai, apibrėžiantys Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi būti aiškinamai siaurai, nes jais nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugos suteikimas už atlygą (minėto sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties* 13 punktas; minėto sprendimo *Taksatorringen* 36 punktas ir 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, Rink. p. I-4793, 16 punktas). Tačiau ši terminų aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, apibrėžiantys 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi būti aiškinami taip, jog atleidimo nuo mokesčių poveikis nebūtų pasiektas (minėto sprendimo *Horizon College* 16 punktas). Teisingumo Teismas savo praktikoje nesiekia taip aiškinti teisės nuostatos, kad tokie atleidimai nuo mokesčių praktikoje taptų beveik neįmanomi (minėto sprendimo *Taksatorringen* 62 punktas).

31 Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto reikia pažymėti, kad remiantis jo tekstu negalima daryti išvados, jog jame numatomas atleidimas nuo mokesčių turi būti taikomas tik toms paslaugoms, kurias nepriklausomos grupės teikia visiems savo nariams.

32 Iš jo teksto matyti, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas tik nustatė, kad nuo PVM yra

atleidžiamos nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos, kai jos iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidą dalį.

33 Nyderlandų vyriausybė mano, kad jei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktas numato, jog iš nepriklausomos grupės narių turi būti reikalaujama atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidą dalį, tai reiškia, kad nuo PVM gali būti atleistos tik visiems tokios grupės nariams suteiktos paslaugos. Jos nuomone, sėvoka „bendros išlaidos“ apima sėvoką „kolektyvinės išlaidos“, kuri reiškia, jog paslaugos turi būti teikiamos visiems grupės nariams, o ne atskiram jos nariui.

34 Šiuo atžvilgiu reikia pabrėžti, kad, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 18 punkte, nepriklausomos grupės narių poreikiai gali keistis kiekvienu mokestiniu laikotarpiu, todėl vienu laikotarpiu tam tikras paslaugas grupė gali teikti visiems nariams, kitu – keliems nariams, o dar kitu – vienam nariui.

35 Analogiškai, kai nepriklausomą grupę sudaro daug narių, kurių poreikiai skiriasi, visiškai įmanoma, kad grupės jiems teikiamos paslaugos nėra visą laiką tos pačios.

36 Nyderlandų vyriausybės siūlomas aiškinimas apribotą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto taikymo sritį ir nuo PVM nebegalėtų būti atleistos nuo mokesčio nepriklausomos grupės savo nariams teikiamos paslaugos, pavyzdžiui, esant skirtingiems jos narių poreikiams.

37 Tačiau tokio šios nuostatos taikymo srities apribojimo nepagrindžia jos tikslas taikyti atleidimą nuo PVM, kad tam tikras paslaugas teikiantis asmuo neturėtų mokėti šio mokesčio tada, kai jis turi bendradarbiauti su kitais specialistais per bendrą sistemą, kuri atlieka šią paslaugą teikimui būtiną veiklą.

38 Reikia pabrėžti, kad net kai paslaugos teikiamos vienam ar keliems nepriklausomos grupės nariams, ši paslaugų teikimo sėnaudos lieka tuo tikslu sukurtos grupės bendromis išlaidomis, nes analitiniai apskaitos metodai lengvai leidžia nustatyti tikslią kiekvienai atskirai paslaugai tenkančią išlaidą dalį.

39 Šios paslaugos ir toliau lieka paslaugomis, teikiamomis siekiant tikslo, dėl kurio buvo sukurta nepriklausoma grupė, ir, vadinas, yra siūlomos laikantis grupės tikslo.

40 Taigi nepanašu, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą būtų galima aiškinti taip, jog jis atleidimui nuo PVM taiko sėlygą, kad paslaugos būtų siūlomos visiems atitinkamos nepriklausomos grupės nariams.

41 Be to, reikia pažymėti, kad dėl reikalavimo šią nuostatą aiškinti siaurai neturi atsitikti taip, kad kiekvienam nepriklausomos grupės nariui būtų suteikta teisė neleisti kitiems tos grupės nariams pasinaudoti atleidimu nuo PVM, jam staiga nusprendus atsisakyti kažkokios grupės teikiamos paslaugos, kurią jis iš pradžių buvo pasirinkęs. Nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto tekstas, nei jo tikslas neleidžia daryti išvados, kad tokia teisė galėtų turėti kiekvienas nepriklausomos grupės narys.

42 Taigi nepriklausomos grupės savo nariams skirtingais mokestiniais laikotarpiais suteiktoms paslaugoms, net jei jos yra suteiktos vienam ar kai kuriems savo nariams tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, turi būti taikomas šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio.

43 Iš viso to, kas pasakyta, darytina išvada, kad pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą reikia aiškinti taip, jog, jei yra

tenkinamos kitos šioje nuostatoje numatytos sąlygos, nepriklausomai grupei savo nariams teikiamoms paslaugoms yra taikomas šioje nuostatoje numatomas atleidimas nuo mokesčio, net jei šios paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymui dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punktą reikia aiškinti taip, jog, jei yra tenkinamos kitos šioje nuostatoje numatytos sąlygos, nepriklausomai grupei savo nariams teikiamoms paslaugoms yra taikomas šioje nuostatoje numatomas atleidimas nuo mokesčio, net jei šios paslaugos yra teikiamos tik vienam ar keliems nariams.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.