

Cauza C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„A șasea directivă TVA – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) – Scutiri – Condiții – Servicii prestate de grupuri independente – Servicii oferite unuia sau mai multor membri ai grupului”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri prevăzute de A șasea directivă

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (f)]

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că, sub rezerva îndeplinirii celorlalte condiții prevăzute de această dispoziție, serviciile prestate membrilor lor de grupuri independente beneficiază de scutirea prevăzută de dispoziția menționată, chiar dacă aceste servicii sunt prestate unuia sau câtorva dintre acești membri.

Astfel, o limitare a domeniului de aplicare al acestei dispoziții prin excluderea de la beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată a serviciilor prestate de grupurile independente membrilor acestora, în special într-un context în care necesitățile acestor membri diferă, nu este susținută de finalitatea acesteia, care constă în instituirea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată pentru a evita ca persoana care oferă anumite servicii să fie supusă la plata acestei taxe, deși s-a angajat să colaboreze cu alți profesioniști prin intermediul unei structuri comune care își asumă desfășurarea de activități necesare îndeplinirii acestor servicii.

În definitiv, necesitatea de a interpreta în mod strict dispoziția menționată nu poate conduce la oferirea, către fiecare membru al grupului independent, a dreptului de a-și lipsi pe ceilalți membri ai acestui grup de beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată, prin faptul de a decide, în orice moment, să nu recurgă la un anumit serviciu prestat de grup, din care inițial a ales totuși să facă parte. Existența unui asemenea drept la dispoziția fiecărui membru al unui grup independent nu reiese nici din modul de redactare, nici din finalitatea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

(a se vedea punctele 36, 37 și 41 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

11 decembrie 2008(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) – Scutiri – Condiții – Servicii prestate de grupuri independente – Servicii oferite unui sau mai multor membri ai grupului”

În cauza C-407/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 10 august 2007, primită de Curte la 5 septembrie 2007, în procedura

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh, J. Klučka (raportor), U. Lõhmus și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 septembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, de B. Zadelhoff, avocat;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels, C. ten Dam și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii M. van Beek și D. Triantafyllou, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 octombrie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (denumit în continuare „Stichting”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën, pe de altă parte, ca urmare a unei rectificări a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă perioadei 1 ianuarie 1994-31 decembrie 1998.

Cadrul juridic

3 Al nouălea și al unsprezecelea considerent al Celei de a șasea directive prevăd:

„Întrucât baza de impozitare trebuie armonizată, astfel încât aplicarea cotei comunitare de impozitare la operațiunile impozabile să dea naștere la rezultate comparabile în toate statele membre;

[...]

Întrucât ar trebui stabilită o listă comună de scutiri, astfel încât resursele proprii ale Comunității să poată fi colectate în mod unitar în toate statele membre”. [traducere neoficială]

4 Articolul 13 din A șasea directivă prevede:

„Scutiri pe teritoriul țărilor

A. Scutiri pentru anumite activități de interes general

(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(f) prestarea de servicii de grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă la solicitarea membrilor lor rambursarea exactă a plăților lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței;

[...]” [traducere neoficială]

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

5 Stichting este un grup de spitale și de alte instituții care își desfășoară activitatea în domeniul sănătății, în rândul cărora figurează în special Orde van Medisch Specialisten (Ordinul Medicilor Specialiști), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Societatea Regală Olandeză pentru Promovarea Practicii Medicinii), Nationale Ziekenhuisraad (Consiliul Național al Spitalelor), Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (Uniunea Caselor de Asigurări de Sănătate Olandeze), Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (Organismul de Contact al Organizațiilor Caselor de Asigurări de Sănătate) și Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Asociația Olandeză a Directorilor de Spitale).

6 Din decizia de trimitere reiese că Stichting furnizează cu titlu oneros membrilor săi, care desfășoară o activitate scutită sau în raport cu care nu are calitatea de persoană impozabilă,

servicii în domeniul asistenței medicale, în special servicii care privesc norme de calitate, precum și descrierea și încurajarea politicii de calitate în domeniul asistenței medicale.

7 O parte din aceste servicii furnizate de Stichting spitalelor afiliate este finanțată în temeiul Legii privind tarifele îngrijirilor medicale (Wet tarieven gezondheidszorg) din 20 noiembrie 1980 (Stb. 1980, nr. 646). Aceste servicii sunt scutite de la plata TVA-ului în temeiul articolului 11 alineatul 1 litera u) din Legea din 1968 referitoare la impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968), care transpune articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

8 De asemenea, Stichting furnizează anumitor membri ai săi, și anume spitale și alte instituții și persoane, servicii în schimbul unei remunerații distincte, destinatarii acestor servicii fiind facturați în mod individual.

9 Cu privire la aceste din urmă servicii, Stichting a fost supus unei rectificări a TVA-ului aferent perioadei 1 ianuarie 1994-31 decembrie 1998, pe care inspectorul, sesizat pe calea unei contestații, a decis să îl mențină pentru motivul că serviciile respective nu erau scutite de TVA.

10 Împotriva acestei decizii, Stichting a declarat apel la Gerechtshof te Amsterdam, care, prin hotărârea din 1 iunie 2004, a anulat această decizie și a redus rectificarea la un cuantum de 182 460 NLG. De asemenea, Gerechtshof te Amsterdam s-a pronunțat în sensul că, pentru serviciile în discuție în acțiunea principală, Stichting efectuase facturi distincte și că remunerațiile aferente nu acopereau cheltuielile comune, în înțelesul articolului 11 alineatul 1) litera u din Legea din 1968 referitoare la impozitul pe cifra de afaceri. Prin urmare, nu se putea acorda scutirea de TVA

11 Stichting a declarat recurs la Hoge Raad der Nederlanden, care menționează că este neîndoielnic faptul că serviciile în discuție în acțiunea principală sunt în mod direct necesare desfășurării, de către membrii acestui grup, de activități scutite și că nu există denaturare de concurență.

12 Instanța de trimitere subliniază că, deși serviciile în discuție în acțiunea principală reprezintă servicii prestate, în sensul Celei de a șasea directive, și deși, în schimbul acestor servicii, Stichting solicită o remunerație care nu depășește costul real, totuși problema care se ridică este aceea dacă sumele solicitate de la membrii acestui grup corespund în parte cheltuielilor comune care revin acestor membri în înțelesul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

13 Considerând că soluționarea litigiului cu care este sesizat depinde de interpretarea acestei dispoziții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) teza introductivă și litera (f) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că într-o deopotrivă în domeniul de aplicare al acestuia serviciile prestate membrilor lor de grupurile vizate prin această prevedere, servicii care sunt în mod direct necesare acestor membri pentru a efectua prestații scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu fac obiectul taxei pe valoarea adăugată și pentru remunerarea cărorora nu se solicită mai mult decât cheltuielile efectuate pentru aceste servicii, dacă aceste servicii sunt prestate numai în favoarea unuia sau a câtorva dintre membri?”

Cu privire la întrebarea preliminară

14 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se

stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, sub rezerva îndeplinirii celorlalte condiții prevăzute în această dispoziție, serviciile prestate membrilor lor de grupuri independente beneficiază de scutirea prevăzută la dispoziția menționată, chiar dacă aceste servicii sunt prestate unui sau câtorva dintre acești membri.

Observațiile prezentate Curții

15 Stichting și Comisia Comunităților Europene propun să se răspundă în mod afirmativ la întrebarea formulată, subliniind că, dacă s-ar răspunde în mod negativ, domeniul de aplicare al articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă ar fi limitat în mod considerabil.

16 Acestea susțin că, deși un grup independent prestează unui sau câtorva dintre membrii acestuia un serviciu care face parte din activitățile acestui grup, serviciul respectiv poate beneficia de scutirea de TVA, astfel cum este prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

17 Stichting susține că numărul și membri, toți desfășurându-și activitatea în domeniul sântății, nu au întotdeauna aceleași nevoi, în măsura în care nu desfășoară activități omogene, și că, pentru a putea beneficia de scutirea în discuție, nu se are în vedere ca toți acești membri să beneficieze de toate activitățile desfășurate în cadrul grupului.

18 În această privință, Stichting precizează că, atunci când un serviciu este prestat unui dintre membri, acesta este facturat astfel încât să corespundă costului său real, cu respectarea normelor de contabilitate. Acestui membru i s-ar factura cota care îi revine din cheltuielile comune și ar rambursa numai această parte. Astfel, condițiile de aplicare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă ar fi îndeplinite.

19 La rândul său, Comisia adaugă faptul că din modul de redactare a acestei dispoziții nu se poate deduce că toți membrii unui grup independent trebuie să beneficieze de fiecare serviciu prestat.

20 Pe de altă parte, aceasta se întemeiază pe Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, Rec., p. I-13711, punctele 60-62), precum și pe punctele 117 și următoarele din concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri, pentru a susține că interpretarea propusă de guvernul olandez ar avea drept consecință ca, în practică, scutirea în discuție să fie cvasiinaplicabilă.

21 Comisia amintește două condiții care, în opinia avocatului general Mischo, în concluziile citate anterior, trebuie îndeplinite pentru a se acorda dreptul de scutire în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, și anume ca prestatorul să grupeze numai operatori care desfășoară o activitate scutită sau pentru care nu au calitatea de persoană fizică, iar grupul independent să nu aibă scop lucrativ, în sensul că trebuie să solicite membrilor acestora numai costurile efectuate pentru a răspunde nevoilor acestora, fără a obține vreun profit.

22 În schimb, guvernul olandez consideră că la întrebarea formulată trebuie să se răspundă în mod negativ. În opinia acestuia, problema crucială în prezenta cauză este dacă un serviciu este prestat pentru îndeplinirea unui interes comun, colectiv, al tuturor membrilor sau pentru îndeplinirea unui interes particular, individual, al unui singur membru.

23 În observațiile scrise, cu titlu introductiv, guvernul olandez își exprimă îndoiala că serviciile

în discu?ie în ac?iunea principal? nu implic? denaturarea concuren?ei, fiind vorba în special despre o presta?ie care necesit? punerea la dispozi?ie de personal. În plus, ar exista un risc de denaturare a concuren?ei dac? remunera?iile solicitate în schimbul serviciilor respective reflect? numai costurile directe ale acestor servicii. Guvernul olandez consider? c? aceste costuri la care se refer? instan?a de trimitere reprezint? costuri reale, ?i anume suma costurilor directe ?i a costurilor indirecte, ?i c? este dificil s? se determine aceste costuri reale. Prin urmare, ar fi dificil s? se poat? în mod efectiv constata costurile reale pentru fiecare activitate în cazul în care Stichting furnizeaz? presta?ii unuia sau câtorva dintre membrii acestuia.

24 Cu privire la interpretarea articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv?, guvernul olandez aminte?te c? scutirile de la principiul supunerii la plata TVA?ului sunt de strict? interpretare (Hot?rârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania, C?287/00, Rec., p. I?5811, punctul 43), c? acestea reprezint? no?iuni autonome de drept comunitar (Hot?rârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële acties, 348/87, Rec., p. 1737, punctul 11, ?i Hot?rârea Comisia/Germania, citat? anterior, punctul 44) ?i c? aceast? situa?ie trebuie s? se reg?seasc? în cazul condi?iilor speciale cerute pentru a beneficia de aceste scutiri (Hot?rârea din 11 august 1995, Bulthuis?Griffioen, C?453/93, Rec., p. I?2341, punctul 18).

25 Or, examinarea modului de redactare a articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv? ?i ra?iunea existen?ei scutirii prev?zute de aceast? dispozi?ie ar demonstra c? serviciile prestate numai anumitor membri ai unui grup independent nu intr? în domeniul de aplicare al acesteia. Scutirea în discu?ie ar presupune o rambursare exact? a cotei din cheltuielile comune care revin membrilor acestui grup, situa?ie care nu se reg?se?te în cazul serviciilor prestate numai unuia sau anumitor membri ai acestui grup.

26 Întemeindu?se pe punctele 118-122 din concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii Taksatorringen, citat? anterior, guvernul olandez consider? c? ra?iunea existen?ei scutirii prev?zute de dispozi?ia men?ionat? const? în voin?a de a nu impozita câ?tigurile de eficacitate rezultate din cooperarea intern? între membrii unui grup independent. Prin urmare, în domeniul de aplicare al articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv? intr? numai serviciile prestate de un grup independent în mod colectiv tuturor membrilor s?i. De?i acest grup furnizeaz? servicii anumitor membri ai s?i, nu ar fi vorba despre o presta?ie intern?, ci de un serviciu autonom care creeaz? o leg?tur? de genul ordonator?executant, care nu este conform? cu scopul scutirii în discu?ie.

R?spunsul Cur?ii

27 În primul rând, în ceea ce prive?te condi?iile de aplicare a articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv?, referitoare la obiectul serviciilor prestate membrilor grupului independent, precum ?i la riscul denatur?rii concuren?ei, trebuie amintit c?, în cadrul procedurii de cooperare instituite prin articolul 234 CE, nu este de competen?a Cur?ii, ci a instan?ei na?ionale s? stabileasc? faptele care au stat la baza litigiului ?i s? trag? concluziile pentru decizia pe care trebuie s? o pronun?e (a se vedea în special Hot?rârea din 16 septembrie 1999, WWF ?i al?ii, C?435/97, Rec., p. I?5613, punctul 32, Hot?rârea din 23 octombrie 2001, Tridon, C?510/99, Rec., p. I?7777, punctul 28, precum ?i Hot?rârea din 11 decembrie 2007, Eind, C?291/05, Rep., p. I?10719, punctul 18).

28 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? de instan?a de trimitere pornind de la premisa pe care aceasta s?a întemeiat în decizia de trimitere, ?i anume aceea potrivit c?reia este neîndoielnic faptul c? serviciile în discu?ie în ac?iunea principal? sunt în mod direct necesare desf?ur?rii de c?tre membrii Stichting a activit?iilor scutite ?i c? nu exist? o denaturare a concuren?ei.

29 În al doilea rând, din al nou?lea și din al unsprezecelea considerent al Celei de a ?asea directive reiese c? aceasta urm?re?te armonizarea bazei de impozitare a TVA?ului și c? scutirile de la plata acestei taxe reprezint? no?iuni autonome de drept comunitar, care, dup? cum Curtea s?a pronun?at deja în acest sens, trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de A ?asea directiv? (Hot?rârea din 26 martie 1987, Comisia/??rile de Jos, 235/85, Rec., p. 1471, punctul 18, și Hot?rârea Stichting Uitveoering Financiële Acties, citat? anterior, punctul 10).

30 Pe de alt? parte, conform unei jurispruden?e constante, termenii folosi?i pentru a desemna scutirile prev?zute la articolul 13 din A ?asea directiv? sunt de strict? interpretare, dat fiind c? acestea constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de c?tre o persoan? impozabil? (Hot?râre citate anterior Stichting Uitveoering Financiële Acties, punctul 13, Taksatorringen, punctul 36, și Hot?rârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C?434/05, Rep., p. I?4793, punctul 16). Totu?i, interpretarea acestor termeni trebuie s? fie conform? cu obiectivele urm?rite de scutirile respective și s? respecte cerin?ele principiului de neutralitate fiscal? inerent sistemului comun de TVA. Astfel, aceast? norm? de strict? interpretare nu înseamn? c? termenii utiliza?i pentru a defini scutirile prev?zute la articolul 13 men?ionat trebuie s? fie interpreta?i într?un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (Hot?rârea Horizon College, citat? anterior, punctul 16). Jurispruden?a Cur?ii nu are drept obiectiv s? impun? o interpretare care ar face scutirile prev?zute cvasiinaplicabile în practic? (Hot?rârea Taksatorringen, citat? anterior, punctul 62).

31 Cu privire la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv?, trebuie ar?tat c? din modul de redactare nu reiese c? scutirea pe care o prevede trebuie s? se aplice numai serviciilor prestate de grupurile independente tuturor membrilor acestora.

32 Potrivit acestui text, legiuitorul comunitar a re?inut numai faptul c? sunt vizate de scutirea de TVA serviciile prestate de grupuri independente, în cazul în care acestea pretind de la membrii lor rambursarea exact? a cotei din cheltuielile comune care le revin.

33 Guvernul olandez consider? c?, de?i articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv? prevede c? membrilor unui grup independent trebuie s? li se solicite rambursarea exact? a cotei din cheltuielile comune care le revin, aceasta semnific? faptul c? numai serviciile prestate tuturor membrilor acestui grup pot beneficia de scutirea de TVA. No?iunea „cheltuieli comune” ar acoperi no?iunea „cheltuieli colective”, care ar face trimitere la serviciile prestate tuturor membrilor acestui grup, iar nu unui membru izolat al acestuia.

34 În aceast? privin?ă, trebuie subliniat, astfel cum avocatul general a ar?tat la punctul 18 din concluzii, c? nevoile membrilor unui grup independent pot varia de la un exerci?iu fiscal la altul într?un asemenea mod încât, în func?ie de exerci?iul vizat, anumite servicii pot fi prestate de acest grup tuturor membrilor s?i, alte servicii câtorva membri și altele numai unui singur membru.

35 De asemenea, atunci când un grup independent este format din numero?i membri ale c?ror nevoi difer?, este pe deplin posibil ca serviciile ce le sunt prestate de acest grup s? nu fie în mod sistematic identice.

36 Interpretarea propus? de guvernul olandez ar avea, a?adar, drept efect limitarea domeniului de aplicare al articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv?, prin excluderea de la beneficiul scutirii de TVA a serviciilor prestate de grupurile independente membrilor acestora, în special într?un context în care necesit?ile acestor membri difer?.

37 Or, o asemenea limitare a domeniului de aplicare al acestei dispozi?ii nu este sus?inut? de

finalitatea acesteia, care constă în instituirea unei scutiri de TVA pentru a evita ca persoana care oferă anumite servicii să fie supusă la plata acestei taxe, deși s-a angajat să colaboreze cu alți profesioniști prin intermediul unei structuri comune care să își asume desfășurarea de activități necesare îndeplinirii acestor servicii.

38 Trebuie subliniat că și atunci când serviciile sunt prestate unuia sau câtorva membri ai unui grup independent, costul acestora reprezintă o cheltuială comună a acestui grup constituit în acest scop, întrucât metodele contabilității analitice sunt pe deplin în măsură să permită identificarea cotei exacte din cheltuielile aferente fiecărui serviciu luat în considerare în mod individual.

39 De asemenea, aceste servicii sunt prestate în cadrul obiectivelor pentru care un grup independent a fost înființat și sunt, așadar, oferite în conformitate cu obiectul acestuia.

40 Prin urmare, nu ar exista posibilitatea ca articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă să fie interpretat în sensul că supune scutirea de TVA condiției ca serviciile prestate să fie oferite tuturor membrilor grupului independent respectiv.

41 În sfârșit, trebuie arătat că necesitatea de a interpreta în mod strict dispoziția menționată nu poate conduce la oferirea, către fiecare membru al grupului independent, a dreptului de a și lipsi pe ceilalți membri ai acestui grup de beneficiul scutirii de TVA, prin faptul de a decide, în orice moment, să nu recurgă la un anumit serviciu prestat de grup, din care inițial a ales totuși să facă parte. Existența unui asemenea drept la dispoziția fiecărui membru al unui grup independent nu reiese nici din modul de redactare, nici din finalitatea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

42 Serviciile prestate de un grup independent membrilor acestuia în cursul exercițiilor fiscale diferite, deși sunt prestate unui singur membru sau anumitor membri ai acestuia în cursul aceluiași exercițiu fiscal, trebuie, așadar, să poată beneficia de scutirea prevăzută la dispoziția menționată.

43 Din toate cele de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, sub rezerva îndeplinirii celorlalte condiții prevăzute de această dispoziție, serviciile prestate membrilor lor de grupuri independente beneficiază de scutirea prevăzută de dispoziția menționată, chiar dacă aceste servicii sunt prestate unuia sau câtorva dintre acești membri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că, sub rezerva îndeplinirii celorlalte condiții prevăzute de această dispoziție, serviciile prestate membrilor lor de grupuri independente beneficiază de scutirea prevăzută de dispoziția menționată, chiar dacă aceste servicii sunt prestate unuia sau câtorva dintre acești membri.

Semnături

* Limba de procedură: olandeză.