

Kohtuasi C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

*versus*

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt f – Maksuvabastused – Tingimused – Sõltumatute rühmade osutatud teenused – Ühele või mitmele rühma liikmele osutatud teenused

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt f)*

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et kui muud selles sättes ette nähtud tingimused on täidetud, siis kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust sõltumatu rühma oma liikmetele osutatud teenustele isegi juhul, kui neid teenuseid osutatakse vaid ühele või mitmele liikmele.

Selle sätte kohaldamisala niisugune piiramine, mis välistab käibemaksuvabastuse saamise teenuste puhul, mida sõltumatud rühmad on oma liikmetele osutanud eeskätt oludes, kus nende liikmete vajadused on erinevad, ei leia ju kinnitust, arvestades sätte eesmärki kehtestada käibemaksuvabastus, millega hoitakse ära teatud teenuseid osutava isiku käibemaksuga maksustamine siis, kui ta teeb teiste kutsealal tegutsevate isikutega koostööd ühise struktuuri vahendusel, mis on võtnud enda kanda nimetatud teenuste teostumiseks vajaliku tegevuse.

Lisaks ei saa kõnealuse sätte kitsa tõlgendamise vajadus viia selleni, et sõltumatu rühma igale liikmele antakse õigus jätta rühma teised liikmed ilma käibemaksuvabastusest sellega, et ta võib iga hetk otsustada mitte kasutada ühte või teist rühma pakutavat teenust, kuigi ta on esialgu otsustanud kuuluda selle koosseisu. Sõltumatu rühma iga liikme selline õigus ei tulene ei kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f sõnastusest ega eesmärgist.

(vt punktid 36, 37, 41 ja resolutsioon)

11. detsember 2008(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt f – Maksuvabastused – Tingimused – Sõltumatute rühmade osutatud teenused – Ühele või mitmele rühma liikmele osutatud teenused

Kohtuasjas C-407/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 10. augusti 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. septembril 2007, menetluses

**Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing**

*versus*

**Staatssecretaris van Financiën,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Ó Caoimh, J. Klučka (ettekandja), U. Lõhmus ja P. Lindh,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. septembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, esindaja: *advocaat* B. Zadelhoff,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, C. ten Dam ja M. de Grave,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. van Beek ja D. Triantafyllou,

olles 9. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsingi (edaspidi „Stichting“) ja Staatssecretaris van Financiëni (rahanduse riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses ajavahemikul 1. jaanuarist 1994 kuni 31. detsembrini 1998 tasumisele kuuluva käibemaksu ümberarvutamise üle.

## Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi põhjendustes 9 ja 11 on sätestatud:

„maksubaas tuleb ühtlustada nii, et ühenduse maksumäära kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi;

[...]

koostada tuleks ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil”.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 13 sätestab:

„Maksuvabastus riigi territooriumil

A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

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

[...]

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

[...]”

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

5 Stichting on haiglate ja muude tervishoiuasutuste rühm, kuhu teiste hulgas kuuluvad Orde van Medisch Specialisten (arstide liit), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Madalmaade kuninglik ravipraktika selts), Nationale Ziekenhuisraad (riiklik haiglate nõukogu), Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (Madalmaade haigekassade liit), Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (tervisekindlustusandjate ühendus) ja Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Madalmaade haiglajuhtide liit).

6 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et Stichting osutab tasu eest oma liikmetele, kelle tegevus on käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata, tervishoiuvaldkonna teenuseid, nimelt tervishoiualaseid kvaliteedinõudeid ning kvaliteedipoliitika määratlemist ja edendamist puudutavaid teenuseid.

7 Osa teenustest, mida Stichting ühinenud haiglatele osutab, on rahastatud 20. novembri 1980. aasta tervishoiu maksumäära käsitleva seaduse alusel (Wet tarieven gezondheidszorg, *Stb.* 1980, nr 646). Need teenused on käibemaksust vabastatud 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) artikli 11 lõike 1 punkti u alusel, millega on üle võetud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f.

8 Stichting osutab oma teatavatele liikmele, nimelt haiglatele ja teistele asutustele ja isikutele teenuseid, mille eest ta saab eraldi tasu, esitades nende teenuste saajatele eraldi arveid.

9 Seoses viimati nimetatud teenustega arvutati ümber Stichtingi käibemaks ajavahemikul 1. jaanuarist 1994 kuni 31. detsembrini 1998, mille vaiet lahendav inspektor otsustas jätta muutmata põhjendusel, et need teenused ei olnud käibemaksust vabastatud.

10 Stichting kaebas otsuse edasi Gerechtshof te Amsterdamile, kes selle 1. juuni 2004. aasta kohtuotsusega tühistas ja vähendas ümberarvutuse summale 182 460 Hollandi kuldnat. Kohus leidis siiski, et põhikohtuasjas asjassepuutuvate teenuste kohta esitas Stichting eraldi arved ja et vastavad tasud ei katnud ühiseid kulusid 1968. aasta käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti u tähenduses. Käibemaksuvabastust ei saanud seega anda.

11 Stichting esitas kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile, kes osutab, et on selge, et põhikohtuasjas asjassepuutuvad teenused on otseselt vajalikud rühma liikmete käibemaksust vabastatud tegevuseks ja et konkurentsi moonutamist ei esine.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et põhikohtuasjas asjassepuutuvad teenused on teenuste osutamine kuuenda direktiivi tähenduses ja kui Stichting nõuab nende teenuste eest tasu, mis ei ületa tegelikke kulusid, siis tekib küsimus, kas rühma liikmetelt nõutavad summad vastavad iga liikme osale ühistest kuludest kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tähenduses.

13 Kuna Hoge Raad der Nederlanden leidis, et tema poolt menetletavas kohtuasjas tehtav otsus sõltub selle sätte tõlgendusest, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 A osa lõike 1 esimest lauset ja punkti f tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisala hõlmab ka selles sättes nimetatud rühmade sellised oma liikmetele osutatud teenused, mis on liikmete käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevuseks otseselt vajalikud ning mille eest nõutav tasu ei ole teenuste osutamisega seotud kuludest suurem, kui neid teenuseid osutati üksnes ühele või mitmele liikmele?”

### **Eelotsuse küsimus**

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et kui muud selles sättes ette nähtud tingimused on täidetud, siis kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust sõltumatu rühma oma liikmetele osutatud teenustele isegi juhul, kui neid teenuseid osutatakse vaid ühele või mitmele liikmele.

### *Euroopa Kohtule esitatud märkused*

15 Stichting ja Euroopa Ühenduste Komisjon teevad ettepaneku vastata esitatud küsimusele jaatavalt, rõhutades, et kui vastata eitavalt, siis piiraks see oluliselt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaldamisala.

16 Nad väidavad, et kui sõltumatu rühm osutab ühele või mitmele oma liikmele rühma tegevuse kirjeldusega hõlmatud teenuseid, võib sellele teenusele kohaldada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastust.

17 Stichting väidab, et paljudel tema liikmetel, kuigi kõik tegutsevad tervishoiu alal, ei ole alati

samad vajadused, kuna nende tegevus ei ole ühesugune, ja et ei ole mõeldav, et asjaomase maksuvabastuse saamiseks asuksid kõik liikmed tegelema kõigega, millega rühma raames tegeldakse.

18 Stichting täpsustab selles osas, et kui teenus on osutatud vaid ühele tema liikmele, esitatakse sellele liikmele arve teenuse tegeliku maksumuse põhjal kooskõlas raamatupidamisnõuetega. Liige saab arve vastavalt oma osale ühistest kuludest ja hüvitab üksnes selle osa. Seega on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaldamise tingimused täidetud.

19 Komisjon lisab omalt poolt, et selle sätte sõnastusest ei saa järeldada, et iga teenus peab olema osutatud sõltumatu rühma kõigi liikmete huvides.

20 Lisaks tugineb ta 20. novembri 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen (EKL 2003, lk I-13711, punktid 60–62), samuti samas kohtuasjas esitatud kohtujurist Mischo ettepaneku punktidele 117 ja järgnevale punktidele, väites, et Madalmaade valitsuse soovitatud tõlgendus muudab asjassepuutuva maksuvabastuse kohaldamise praktikas peaaegu võimatuks.

21 Ta meenutab, et kohtujurist Mischo eespool viidatud ettepaneku kohaselt peavad olema täidetud kaks tingimust, et tekiks õigus maksuvabastusele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f alusel, nimelt peab teenuse osutaja rühm koosnema ainult isikutest, kelle tegevus on käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata, ning sõltumatu rühm ei tohi olla kasumit taotlev, st ta tohib kanda oma liikmetele üle ainult kulud, mis on tehtud vastavalt nende vajadustele, saamata vähimatki kasumit.

22 Madalmaade valitsus on seevastu seisukohal, et esitatud küsimusele tuleb vastata eitavalt. Tema arvates on käesolevas kohtuasjas määrava tähtsusega küsimus see, kas teenus on osutatud kõigi liikmete ühistes, kollektiivsetes huvides või üheainsa liikme individuaalsetes erihuvides.

23 Oma kirjalike märkuste sissejuhatuses kahtleb ta selles, et põhikohtuasjas asjassepuutuvate teenuste osutamine ei too kaasa konkurentsi moonutamist, eriti kui on tegu teenusega, mis eeldab personali vahendamist. Peale selle esineb konkurentsi moonutamise oht juhul, kui asjaomaste teenuste eest nõutav tasu peegeldab ainult nende osutamise otseseid kulusid. Madalmaade valitsus leiab, et kulud, millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, on tegelikud kulud ehk otseste ja kaudsete kulude summa, ning et neid tegelikke kulusid on raske kindlaks teha. Seega on raske eristada tegelikke kulusid tegevuste lõikes, kui Stichting osutab teenuseid oma ühele või mitmele liikmele.

24 Seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tõlgendamisega meenutab Madalmaade valitsus, et maksuvabastusi tuleb käibemaksuga maksustamise põhimõttest lähtudes tõlgendada kitsalt (20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2002, lk I-5811, punkt 43), et need on ühenduse õiguse autonoomsed mõisted (15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties, EKL 1989, lk 1737, punkt 11, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, punkt 44) ja et nii peab see olema ka maksuvabastuste kohaldamisel nõutavate eritingimuste korral (11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-453/93: Bulthuis-Griffioen, EKL 1995, lk I-2341, punkt 18).

25 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f sõnastuse analüüsist ja selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kehtestamise põhjusest nähtub, et sõltumatu rühma ainult teatud liikmetele osutatud teenused ei ole selle sättega hõlmatud. Kõnealune maksuvabastus eeldab, et rühma liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, millega ei saa olla tegu juhul, kui teenused on osutatud rühma ainult ühele või teatud liikmetele.

26 Eespool viidatud kohtuasjas Taksatorringen esitatud kohtujurist Misho ettepaneku punktidele 118–122 tuginedes leiab Madalmaade valitsus, et mainitud sättes ette nähtud maksuvabastuse kehtestamise põhjus on soov mitte maksustada sõltumatu rühma liikmete koostööst tulenevat tõhususe suurenemist. Sellest tulenevalt kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaldamisalasse ainult need teenused, mida sõltumatu rühm osutab kõigile oma liikmetele kollektiivselt. Kui rühm osutab teenuseid oma teatud liikmetele, ei ole tegu mitte rühmasisese teenusega, vaid iseseisva teenusega, mille puhul tekib tellimuse andja ja täitja vaheline suhe, mis ei ole kooskõlas asjassepuutuva maksuvabastuse eesmärgiga.

### *Euroopa Kohtu vastus*

27 Seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaldamise tingimustega, mis puudutavad sõltumatu rühma liikmetele osutatud teenuste eesmärki ja konkurentsi moonutamise ohtu, tuleb esmalt meenutada, et EÜ artiklis 234 sätestatud koostöömenetluse raames ei ole mitte Euroopa Kohtu, vaid liikmesriigi kohtu ülesanne teha kindlaks vaidluse aluseks olevad asjaolud ning teha sellest järeldusi oma otsuse jaoks (vt eelkõige 16. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?435/97: WWF jt, EKL 1999, lk I?5613, punkt 32; 23. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?510/99: Tridon, EKL 2001, lk I?7777, punkt 28, samuti 11. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?291/05: Eind, EKL 2007, lk 10719, punkt 18).

28 Seetõttu tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastates lähtuda eeldusest, millele ta tugines oma eelotsusetaotluses, st et on selge, et põhikohtuasjas asjassepuutuvad teenused on otseselt vajalikud Stichtingi liikmete maksust vabastatud tegevuseks ja et konkurentsi moonutamist ei esine.

29 Teiseks ilmneb kuuenda direktiivi põhjendustest 9 ja 11, et direktiivi eesmärk on käibemaksubaasi ühtlustamine ja et käibemaksuvabastused on ühenduse õiguse autonoomsed mõisted, mida – nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud – tuleb tõlgendada kuuendas direktiivis sätestatud ühise käibemaksusüsteemi kontekstis (vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon vs. Madalmaad, EKL 1987, lk 1471, punkt 18, ja eespool viidatud kohtuotsus Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 10).

30 Peale selle valitseb väljakujunenud kohtupraktikas seisukoht, et kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt eespool viidatud kohtuotsused Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 13; Taksatorringen, punkt 36, samuti 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C?434/05: Horizon College, EKL 2007, lk I?4793, punkt 16). Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. See kitsa tõlgendamise reegel ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (eespool viidatud kohtuotsus Horizon College, punkt 16). Euroopa Kohtu praktika eesmärk ei ole sellise tõlgenduse andmine, mis muudaks osutatud maksuvabastuste kohaldamise praktikas peaaegu võimatuks (eespool viidatud kohtuotsus Taksatorringen, punkt 62).

31 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohta tuleb märkida, et selle sõnastusest ei ilmne, et selles ette nähtud maksuvabastust tuleb kohaldada ainult teenustele, mida sõltumatud rühmad osutavad kõigile oma liikmetele.

32 Selle sõnastuse kohaselt on ühenduse seadusandja pidanud silmas vaid seda, et käibemaksuvabastus hõlmab sõltumatute rühmade osutatud teenuseid juhul, kui nad piirduvad nõudmisega, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest.

33 Madalmaade valitsus leiab, et kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f sätestab, et sõltumatu rühma liikmetelt tuleb nõuda, et nad hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, siis tähendab see, et ainult kõigile rühma liikmetele osutatud teenused võib käibemaksust vabastada. Mõiste „ühised kulud” tähendab sama mis „kollektiivsed kulud”, mis viitab rühma kõigile liikmetele, mitte selle üksikule liikmele osutatud teenustele.

34 Selles osas on oluline toonitada, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 18, et sõltumatu rühma liikmete vajadused võivad olla eri maksuaastatel erinevad, mistõttu asjassepuutuval maksuaastal võib rühm olla osutanud teatud teenuseid kõigile liikmetele, teatud teenuseid mitmele liikmele ja veel teatud teenuseid ainult ühele liikmele.

35 Samuti, kui sõltumatu rühm koosneb paljudest liikmetest, kellel on erinevaid vajadusi, siis on täiesti võimalik, et teenused, mida rühm neile osutab, ei ole süsteemselt samasugused.

36 Seega oleks Madalmaade valitsuse soovitatud tõlgenduse tagajärg kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaldamisala piiramine, mis välistab käibemaksuvabastuse saamise teenuste puhul, mida sõltumatud rühmad on oma liikmetele osutanud eeskätt oludes, kus nende liikmete vajadused on erinevad.

37 Selle sätte kohaldamisala niisugune piiramine ei leia aga kinnitust, arvestades sätte eesmärki kehtestada käibemaksuvabastus, millega hoitakse ära teatud teenuseid osutava isiku käibemaksuga maksustamine siis, kui ta teeb teiste kutsealal tegutsevate isikutega koostööd ühise struktuuri vahendusel, mis on võtnud enda kanda nimetatud teenuste teostumiseks vajaliku tegevuse.

38 Tuleb rõhutada, et ka siis, kui teenuseid osutatakse ainult ühele või mitmele sõltumatu rühma liikmele, jäävad nende teenuste osutamise kulud sel eesmärgil moodustatud rühma ühisteks kuludeks, kuna asjas on näidatud, et analüütilise raamatupidamise meetoodika järgi on täiesti võimalik teha kindlaks iga üksiku teenuse täpne osa.

39 Samuti osutatakse neid teenuseid eesmärkide raames, milleks sõltumatu rühm on moodustatud, ja nende pakkumine on seega kooskõlas rühma eesmärkidega.

40 Seega ei ole võimalik tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f nii, et see seab käibemaksuvabastuse kohaldamise tingimuseks, et teenuseid osutatakse kõigile asjaomase sõltumatu rühma liikmetele.

41 Lisaks tuleb märkida, et kõnealuse sätte kitsa tõlgendamise vajadus ei saa viia selleni, et sõltumatu rühma igale liikmele antakse õigus jätta rühma teised liikmed ilma käibemaksuvabastusest sellega, et ta võib iga hetk otsustada mitte kasutada ühte või teist rühma pakutavat teenust, kuigi ta on esialgu otsustanud kuuluda selle koosseisu. Sõltumatu rühma iga liikme selline õigus ei tulene ei kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f sõnastusest ega eesmärgist.

42 Teenustele, mida sõltumatu rühm on osutanud oma liikmetele eri maksuaastatel või siis

ühele või teatud liikmetele samal maksuaastal, peab seega laienema selles sättes ette nähtud maksuvabastus.

43 Eelneva põhjal tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et kui muud selles sättes ette nähtud tingimused on täidetud, siis kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust sõltumatu rühma oma liikmetele osutatud teenustele isegi juhul, kui neid teenuseid osutatakse vaid ühele või mitmele liikmele.

### **Kohtukulud**

44 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et kui muud selles sättes ette nähtud tingimused on täidetud, siis kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust sõltumatu rühma oma liikmetele osutatud teenustele isegi juhul, kui neid teenuseid osutatakse vaid ühele või mitmele liikmele.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.