

Asia C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlandenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta – Vapautukset – Edellytykset – Riippumattomien yhteenliittymien suorittamat palvelut – Yhdelle tai useammalle yhteenliittymän jäsenelle suoritettut palvelut

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset

(Neuvoston direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että mikäli muut tässä säännöksessä säädetyt edellytykset täyttyvät, tässä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamiin palveluihin myös silloin, kun palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai muutamalle jäsenelle.

Kyseisen säännöksen soveltamisalan rajoitusta siten, että arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle jätettäisiin riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut muun muassa silloin, kun kyseisten jäsenten tarpeet poikkeavat toisistaan, ei voida perustella sen tavoitteella, jona on perustaa arvonlisäverovapautus, jotta vältettäisiin se, että tiettyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos se on päätenyt toimimaan yhteistyössä muiden toimijoiden kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen toteuttamiselle tarvittavia toimintoja.

Tarve tulkita kyseistä säännöstä suppeasti ei voi johtaa siihen, että riippumattoman yhteenliittymän kullakin jäsenellä tunnustettaisiin olevan oikeus viedä kyseisen yhteenliittymän muilta jäseniltä mahdollisuus arvonlisäverovapautukseen siten, että ne voisivat päättää milloin tahansa, etteivät ne käytä yhteenliittymän suorittamaa tiettyä palvelua, vaikka ne kuitenkin alun perin olivat päättäneet osallistua tähän yhteenliittymään. Tällainen riippumattoman yhteenliittymän kullekin jäsenelle kuuluva oikeus ei käy ilmi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtan sanamuodosta eikä tavoitteesta.

(ks. 36, 37, ja 41 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

11 päivänä joulukuuta 2008 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta – Vapautukset – Edellytykset – Riippumattomien yhteenliittymien suorittamat palvelut – Yhdelle tai useammalle yhteenliittymän jäsenelle suoritettut palvelut

Asiassa C-407/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 10.8.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 5.9.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Ó Caoimh, J. Klučka (esittelevä tuomari), U. Løhmus ja P. Lindh,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.9.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, edustajanaan advocaat B. Zadelhoff,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinaan C. Wissels, C. ten Dam ja M. de Grave,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinaan M. van Beek ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.10.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (jäljempänä Stichting) ja Staatssecretaris van Financiën ja jossa on kyseessä arvonlisäveroa koskenut jälkiverotuspäätös ajanjaksoksi

1.1.1994–31.12.1998.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin yhdeksännessä ja yhdennessätoista perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”veron peruste on yhdenmukaistettava, jotta yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa,

– –

olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa”.

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Maan alueella myönnettävät vapautukset

A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

f) sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

5 Stichting muodostaa sairaaloiden ja muiden terveydenhuoltoalan laitosten kanssa yhteenliittymän, johon kuuluvat muun muassa Orde van Medisch Specialisten (erikoislääkäriliitto), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Alankomaiden kuninkaallinen lääkäriiliitto), Nationale Ziekenhuisraad (kansallinen sairaalaneuvosto), Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (alankomaisten sairausvakuutuskassojen yhdistys), Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (kansallisten sairausvakuutuslaitosten yhteyselin) ja Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Alankomaiden sairaalanjohtajien yhdistys).

6 Ennakkoratkaisupyyntöä käy ilmi, että Stichting tarjoaa korvausta vastaan jäsenilleen, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, terveydenhuoltoalan palveluja, muun muassa terveydenhuollon laatunormeihin ja terveydenhuollon laatu politiikan määrittelyyn ja edistämiseen liittyviä palveluja.

7 Osa Stichtingin sopimusjärjestelmään kuuluville sairaaloille tarjoamista palveluista rahoitetaan terveydenhuollon maksuista 20.11.1980 annetun lain (Wet tarieven gezondheidszorg;

Stbl. 1980, nro 646) nojalla. Nämä palvelut on vapautettu arvonlisäverosta vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968) 11 §:n 1 momentin u kohdan nojalla, jolla pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta.

8 Stichting suorittaa myös tietyille jäsenilleen eli sairaaloille ja muille laitoksille ja henkilöille palveluja, joista se saa erillisen korvauksen, koska näiden suoritusten vastaanottajia laskutetaan erikseen.

9 Stichtingille osoitettiin näiden viimeksi mainittujen suoritusten osalta ajanjaksoksi 1.1.1994–31.12.1998 liikevaihtoveroa koskeva jälkiverotuspäätös, jonka verotarkastaja vahvisti kyseistä päätöstä koskeneen oikaisuvaatimuksen jälkeen sillä perusteella, että kyseisiä suorituksia ei ollut vapautettu arvonlisäverosta.

10 Stichting valitti tästä päätöksestä Gerechtshof te Amsterdamiin, joka kumosi kyseisen päätöksen ja alensi jälkiverotuspäätöksen määrän 182 460 Alankomaiden guldeniin (NLG) 1.6.2004 antamallaan tuomiolla. Se katsoi kuitenkin, että Stichting oli laskuttanut pääasiassa kyseessä olevista suorituksista erikseen ja että niitä vastaavat korvaukset eivät kattaneet vuoden 1968 liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin u kohdassa tarkoitettuja yhteisiä kustannuksia. Vapautusta arvonlisäverosta ei voitu näin ollen myöntää.

11 Stichting teki asiassa kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin, joka toteaa, että on selvää, että pääasiassa kyseessä olevat suoritukset ovat välittömästi tarpeellisia kyseisen yhteenliittymän jäsenten arvonlisäverosta vapautetuille toiminnoille ja että kyseessä ei ole kilpailun vääristyminen.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin korostaa, että jos pääasiassa kyseessä olevat suoritukset ovat kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja palvelujen suorituksia ja jos Stichting perii näistä suorituksista korvausta, jonka määrä ei ylitä todellisia kustannuksia, herää kysymys, vastaavatko tämän yhteenliittymän jäseniltä perityt määrät kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa tarkoitettua kunkin jäsenen osuutta yhteisistä kustannuksista.

13 Koska Hoge Raad der Nederlanden katsoi, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu riippuu tämän säännöksen tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantolauseetta ja f alakohtaa tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluvat myös tässä säännöksessä tarkoitettujen yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden jäsenten arvonlisäverosta vapautetulle toiminnalle tai sellaiselle toiminnalle, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, ja joista ei vaadita korvaukseksi enempää kuin näistä palveluista aiheutuu kustannuksia, mikäli nämä palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai muutamalle jäsenelle?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

14 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääsääntöisesti, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa tulkittava siten, että mikäli muut tässä säännöksessä säädetyt edellytykset täyttyvät, tässä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamiin palveluihin myös, jos palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai muutamalle jäsenelle.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

15 Stichting ja Euroopan yhteisöjen komissio ehdottavat, että esitettyyn kysymykseen

vastataan myöntävästi, ja ne korostavat, että jos siihen vastattaisiin kieltävästi, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan soveltamisalaa rajoitettaisiin huomattavasti.

16 Ne väittävät, että jos riippumaton yhteenliittymä suorittaa yhdelle tai muutamalle jäsenelleen palveluja, jotka kuuluvat kyseisen yhteenliittymän toiminnan kuvauksen piiriin, kyseiseen suoritukseen voidaan soveltaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta arvonnisäverosta.

17 Stichting toteaa, että sen useilla jäsenillä, jotka kaikki toimivat terveydenhuollon alalla, ei ole aina samoja tarpeita, koska niiden toiminta ei ole samanlaista, ja ettei kyseisen vapautuksen soveltamiseksi voida edellyttää, että kaikki jäsenet käyttävät kaikkia yhteenliittymän puitteissa harjoitettuja toimintoja.

18 Tämän osalta Stichting täsmentää, että kun palvelu tarjotaan ainoastaan yhdelle sen jäsenistä, siitä laskutetaan tältä jäseneltä todellisten kustannusten perusteella kirjanpitoa koskevia sääntöjä noudattaen. Kyseiseltä jäseneltä laskutetaan sen osuus yhteisistä kustannuksista, ja se korvaa ainoastaan tämän osan. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan soveltamisen edellytykset täytyvät näin ollen.

19 Komissio puolestaan huomauttaa, että tämän säännöksen sanamuodosta ei voida päätellä, että jokainen palvelu on suoritettava riippumattoman yhteenliittymän kaikkien jäsenten hyväksi.

20 Se tukeutuu lisäksi asiassa C-8/01, Taksatorringen, 20.11.2003 annettuun tuomioon (Kok. 2003, s. I?13711, 60–62 kohta) sekä julkisasiamies Mischon tuossa asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 117 kohtaan ja sitä seuraaviin kohtiin väittäessään, että Alankomaiden hallituksen kannattaman tulkinnan johdosta kyseistä vapautusta olisi käytännössä lähes mahdotonta soveltaa.

21 Se palauttaa mieliin ne kaksi edellytystä, joiden on julkisasiamies Mischon edellä viitatus ratkaisuehdotuksen mukaan täyttyttävä, jotta oikeus vapautukseen saataisiin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan nojalla: ensinnäkin palvelun tarjoaja saa koota yhteen ainoastaan toimijoita, joiden harjoittama toiminta on vapautettu arvonnisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonnisäveron soveltamisalaan, ja toiseksi yhteenliittymä ei saa tavoitella voittoa, eli se ainoastaan siirtää jäsenilleen kustannukset, jotka sille ovat aiheutuneet niiden tarpeiden täyttämisestä, saamatta pienintäkään voittoa.

22 Alankomaiden hallitus sitä vastoin katsoo, että esitettyyn kysymykseen on vastattava kieltävästi. Sen mukaan esillä olevassa asiassa ratkaisevaa on se, suoritetaanko palvelut kaikkien jäsenten yhteisen edun nimissä vai ainoastaan yhden jäsenen yksityisen ja erillisen edun nimissä.

23 Se ilmaisee kirjallisissa huomautuksissaan aluksi epäilyksensä siitä, ettei pääasiassa kyseessä olevien palvelujen suorittamiseen liity kilpailun vääristymistä, erityisesti kun kyseessä on henkilöstön käyttöön asettamista edellyttävä suoritus. Lisäksi kyseessä olisi kilpailun vääristymisen vaara, jos kyseisten palvelujen suorittamisesta vaadittavat korvaukset kattavat vain kyseisistä suorituksista aiheutuneet välittömät kustannukset. Alankomaiden hallitus katsoo, että kansallisen tuomioistuimen mainitsemat kustannukset ovat todellisia kustannuksia, eli kyseessä on välillisten ja välittömien kustannusten summa, ja että näitä todellisia kustannuksia on vaikea määrittää. Näin ollen on sen mukaan vaikea eritellä kustakin toiminnasta aiheutuneita todellisia kustannuksia, jos Stichting suorittaa palveluja ainoastaan yhdelle tai muutamalle jäsenelleen.

24 Alankomaiden hallitus muistuttaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan tulkinnan osalta, että vapautuksia arvonnisäverovelvollisuuden periaatteesta on

tulkittava suppeasti (asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002, Kok. 2002, s. I-5811, 43 kohta), että ne ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä (asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 44 kohta) ja että tämä koskee myös vapautuksille asetettuja erityisiä edellytyksiä (asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2341, 18 kohta).

25 Se katsoo, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan sanamuodon ja tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen tarkoituksen perusteella käy ilmi, että kyseinen säännös ei kata riippumattomien yhteenliittymien ainoastaan tietyille jäsenille suorittamia palveluja. Kyseisen vapautuksen edellytyksenä on sen mukaan, että tällaisen yhteenliittymän jäsenten on korvattava ainoastaan kunkin osuus yhteisistä kustannuksista, mistä ei voi olla kyse ainoastaan yhdelle tai muutamalle kyseisen yhteenliittymän jäsenelle suoritettujen palvelujen osalta.

26 Alankomaiden hallitus viittaa julkisasiamies Mischon edellä mainitussa asiassa Taksatorringen antaman ratkaisuehdotuksen 118–122 kohtaan ja katsoo, että kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen tarkoituksena on, ettei riippumattoman yhteenliittymän jäsenten sisäisen yhteistyön seurauksena lisääntyneestä tehokkuudesta saatua etua veroteta. Näin ollen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan soveltamisalaan kuuluvat vain riippumattoman yhteenliittymän kollektiivisesti kaikille jäsenilleen suorittamat palvelut. Jos yhteenliittymä suorittaa palveluja tietyille jäsenilleen, kyseessä ei ole sisäinen suoritus vaan itsenäinen palvelu, jossa on kyseessä suorituksen tilaajan ja toteuttajan välinen suhde, mikä ei ole yhteensopiva kyseisen vapautuksen tavoitteen kanssa.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

27 Ensinnäkin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan soveltamisedellytyksistä riippumattoman yhteenliittymän jäsenilleen suorittamien palvelujen tarkoituksen ja kilpailun vääristymisen vaaran osalta on muistutettava, että EY 234 artiklassa määrätyn yhteistyömenettelyn puitteissa ei ole yhteisöjen tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää oikeusriidan perustana olevat tosiseikat sekä tehdä näistä ne päätelmät, joita tämän annettavana oleva päätös edellyttää (ks. mm. asia C-435/97, WWF ym., tuomio 16.9.1999, Kok. 1999, s. I-5613, 32 kohta; asia C-510/99, Tridon, tuomio 23.10.2001, Kok. 2001, s. I-7777, 28 kohta ja asia C-291/05, Eind, tuomio 11.12.2007, Kok. 2007, s. I-10719, 18 kohta).

28 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen on vastattava pitämällä lähtökohtana kyseisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntönsä esittämää tosiseikastoa eli sitä, että on selvää, että pääasiassa kyseessä olevat suoritukset ovat välittömästi tarpeellisia kyseisen yhteenliittymän jäsenten arvonlisäverosta vapautetuille toiminnoille eikä kyseessä ei ole kilpailun vääristyminen.

29 Toiseksi kuudennen direktiivin yhdeksännestä ja yhdennestätoista perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivin tarkoituksena on arvonlisäveron perusteen yhdenmukaistaminen ja että tätä veroa koskevat vapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita, kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, on tarkasteltava kyseisellä direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä (asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 18 kohta ja em. asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 10 kohta).

30 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta

verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (em. asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 13 kohta; em. asia Taksatorringen, tuomion 36 kohta ja asia C-434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2007, Kok. 2007, s. I-4793, 16 kohta). Tämän sanamuodon tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (em. asia Horizon College, tuomion 16 kohta). Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön tarkoituksena ei ole vahvistaa sellaista tulkintaa, joka tekisi kyseisten vapautusten soveltamisesta käytännössä lähes mahdotonta (em. asia Taksatorringen, tuomion 62 kohta).

31 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan osalta on todettava, että sen sanamuodon perusteella ei käy ilmi, että siinä säädettyä vapautusta voidaan soveltaa vain riippumattomien yhteenliittymien kaikille jäsenilleen suorittamiin palveluihin.

32 Tämän sanamuodon perusteella yhteisöjen lainsäätäjä on katsonut ainoastaan, että arvonlisäverovapautus koskee riippumattomien yhteenliittymien palveluja, kun nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista.

33 Alankomaiden hallitus katsoo, että kun kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetään, että riippumattoman yhteenliittymän on vaadittava jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuus yhteisistä kustannuksista, tämä tarkoittaa, että vain kaikille yhteenliittymän jäsenille suoritettuihin palveluihin voidaan soveltaa vapautusta arvonlisäverosta. "Yhteisten kustannusten" käsite kattaa sen mukaan koko ryhmän kollektiiviset kustannukset, ja tämä käsite viittaa kyseisen yhteenliittymän kaikille jäsenilleen eikä ainoastaan yhdelle erilliselle jäsenelleen suorittamiin palveluihin.

34 Tämän osalta on korostettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 18 kohdassa, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenten tarpeet voivat vaihdella verokaudesta toiseen, joten tietyinä verokautena yhteenliittymä voi suorittaa joitakin palveluja kaikille jäsenille, joitakin palveluja muutamille jäsenille ja vielä joitakin palveluja ehkä vain yhdelle jäsenelle.

35 Kun riippumaton yhteenliittymä muodostuu useista jäsenistä, joiden tarpeet poikkeavat toisistaan, on samoin täysin mahdollista, että tämän yhteenliittymän niille suorittamat palvelut eivät ole järjestelmällisesti samoja.

36 Alankomaiden hallituksen suosimalla tulkinnalla rajoitettaisiin näin ollen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan soveltamisalaa, koska arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle jätettäisiin riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut muun muassa silloin, kun kyseisten jäsenten tarpeet poikkeavat toisistaan.

37 Tällaista kyseisen säännöksen soveltamisalan rajoitusta ei voida perustella sen tavoitteella, jona on perustaa arvonlisäverovapautus, jotta vältettäisiin se, että tiettyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos se on päätnyt toimimaan yhteistyössä muiden toimijoiden kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen toteuttamiselle tarvittavia toimintoja.

38 On korostettava, että silloinkin, kun palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai muutamalle riippumattoman yhteenliittymän jäsenelle, näiden palvelujen suorittamisesta aiheutuvat kustannukset säilyvät tätä tarkoitusta varten perustetun yhteenliittymän yhteisinä kustannuksina, koska asiassa on todettu, että kustannusten kirjanpitoimenetelmillä voidaan hyvin todeta jokaisen

yksittäisen hankitun palvelun osalta täsmällinen osuus yhteisistä kustannuksista.

39 Samoin kyseiset suoritukset tarjotaan niiden tavoitteiden rajoissa, joita varten riippumaton yhteenliittymä on perustettu, ja ne tarjotaan näin ollen sen tarkoituksen mukaisesti.

40 Näin ollen ei ole mahdolliselta tulkita kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa siten, että arvonlisäverovapautuksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että palvelut suoritetaan kyseisen riippumattoman yhteenliittymän kaikille jäsenille.

41 Esillä olevassa asiassa on todettava, että tarve tulkita kyseistä säännöstä suppeasti ei voi johtaa siihen, että riippumattoman yhteenliittymän kullakin jäsenellä tunnustettaisiin olevan oikeus viedä kyseisen yhteenliittymän muilta jäseniltä mahdollisuus arvonlisäverovapautukseen siten, että ne voisivat päättää milloin tahansa, etteivät ne käytä yhteenliittymän suorittamaa tiettyä palvelua, vaikka ne kuitenkin alun perin olivat päättäneet osallistua tähän yhteenliittymään. Tällainen riippumattoman yhteenliittymän kullekin jäsenelle kuuluva oikeus ei käy ilmi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaan sanamuodosta eikä tavoitteesta.

42 Riippumattoman yhteenliittymän jäsenilleen eri verokausina tai sen vain yhdelle tai muutamalle jäsenelleen samana verokautena suorittamiin palveluihin on näin ollen voitava soveltaa kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta.

43 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että mikäli muut tässä säännöksessä säädetyt edellytykset täyttyvät, tässä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamiin palveluihin myös silloin, kun palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai muutamalle jäsenelle.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että mikäli muut tässä säännöksessä säädetyt edellytykset täyttyvät, tässä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamiin palveluihin myös silloin, kun palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai muutamalle jäsenelle.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.