

Sprawa C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) – Zwolnienia – Przesłanki – Świadczenie usług przez niezależną grupę osób – Usługi świadczone na rzecz jednego lub wielu członków grupy

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f))

Wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy dokonywać w ten sposób, że z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych przesłanek wskazanych w tym przepisie, świadczenie usług na rzecz swoich członków przez niezależne grupy korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, nawet jeżeli usługi te są świadczone na rzecz jednego członka lub kilku rzeczonych członków.

W istocie ograniczenie zakresu stosowania tego przepisu, wywołując z możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej świadczenia niezależnych grup na rzecz własnych członków, w szczególności w sytuacji, gdy potrzeby rzeczonych członków są odmienne, nie znajduje potwierdzenia w celu tego przepisu, którym jest ustanowienie zwolnienia z podatku od wartości dodanej celem uniknięcia, by osoba oferująca pewne usługi musiała ponosić ten podatek, w sytuacji gdy podjęła współpracę z innymi podmiotami zawodowymi w ramach wspólnej struktury podejmującej działania niezbędne dla wykonania rzeczonych usług.

Potrzeba ciszej wykładni rzeczonego przepisu nie może zresztą prowadzić do nadania każdemu członkowi niezależnej grupy uprawnienia do pozbawienia innych członków tej grupy możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej, poprzez podjęcie w jakiegokolwiek chwili decyzji o nieskorzystaniu z jakieś świadcze tej grupy, z których początkowo zamierza skorzystać. Istnienie takiego uprawnienia po stronie każdego członka niezależnej grupy nie wynika ani z brzmienia, ani z celu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

(por. pkt 36, 37, 41; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 11 grudnia 2008 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) – Zwolnienia – Przesłanki – Wiadzczenie usług przez niezależną grupę osób – Usługi świadczone na rzecz jednego członka lub wielu członków grupy

W sprawie C-407/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 10 sierpnia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 września 2007 r., w postępowaniu

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A.Ó Caoimh, J. Klučka (sprawozdawca), U. Lõhmus i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 września 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing przez B. Zadelhoffa, advocaat,

– w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wisselsa, C. ten Dama oraz M. de Grave'a, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. van Beeka oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 października 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten złożony został w ramach sporu pomiędzy Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (zwanym dalej „Stichting”), a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu do spraw finansów), powstałego w zakresie korekty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) za okres od 1 stycznia 1994 r. do 31 grudnia 1998 r.

Ramy prawne

3 Dziewięć i jedenasty motyw szóstej dyrektywy stanowi:

„podstawa opodatkowania musi być zharmonizowana tak, aby zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich;

[...]

wspólny wykaz zwolnień powinien być sporządzony, tak aby umożliwić pobór podatków w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich;”

4 Artykuł 13 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia na terytorium kraju

A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te odprowadzają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadziło do zakłócenia konkurencji;

[...]”

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

5 Stichting jest grupą szpitali i innych zakładów działających w sektorze ochrony zdrowia, wśród których znajduje się m.in. Orde van Medisch Specialisten (związek lekarzy specjalistów), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Królewskie

stowarzyszenie niderlandzkie promocji leczenia), Nationale Ziekenhuisraad (Krajowa Rada Szpitalna), Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (Związek niderlandzkich kas chorych), Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (Jednostka kontaktowa dla kas chorych) i Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Niderlandzkie stowarzyszenie dyrektorów szpitali).

6 W świetle postanowienia odsyłanego Stichting świadczy odpłatnie na rzecz swych członków, w ramach wykonywania działalności zwolnionej lub w zakresie której nie jest podatnikiem, usługi w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności usługi w zakresie norm jakości i wspierania polityki jakości w sektorze ochrony zdrowia.

7 Czyżby usługi świadczonych przez Stichting związany z nią szpitalom jest finansowana na podstawie ustawy w zakresie opłat za świadczenia zdrowotne (Wet tarieven gezondheidszorg) z dnia 20 listopada 1980 r. (Stb. 1980, nr 646). Usługi te są zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 11 ust. 1 lit. u) ustawy z roku 1968 o podatku od obrotu (Wet op de omzetbelasting 1968), którym dokonano transpozycji art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

8 Stichting świadczy też na rzecz pewnych członków, to jest szpitali i innych instytucji i osób, usługi za które otrzymuje odrębne wynagrodzenie, przy czym odbiorcy tych usług otrzymują odrębne faktury.

9 Co się tyczy tych ostatnich świadczeń, w stosunku do Stichting wydano decyzję korygującą podatek VAT za okres od 1 stycznia 1994 r. do 31 grudnia 1998 r., którą inspektor do którego skierowano odwołanie postanowił utrzymać w mocy, z tego względu, że świadczenia te nie były zwolnione z podatku VAT.

10 Stichting wniosła skargę na tę decyzję do Gerechtshof te Amsterdam, który wyrokiem z dnia 1 czerwca 2004 r. stwierdził jej nieważność i obniżył wysokość korekty do kwoty 182 460 NLG. Orzekł on jednak, że w zakresie świadczeń rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym, Stichting dokonywała odrębnego fakturowania i że odpowiadające mu wynagrodzenie nie pokrywało ponoszonych wspólnie wydatków w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. u) ustawy z roku 1968 o podatku od obrotu. Zwolnienie z podatku VAT nie mogło zatem zostać przyznane.

11 Stichting wniosła skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden, która wskazała, że bezspornym jest, iż świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym jest bezpośrednio niezbędną dla wykonywania działalności zwolnionej członków tej grupy i że nie doszło do zniekształcenia konkurencji.

12 Sąd krajowy podkreśla, że jeżeli świadczenie rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym jest świadczeniem usług i jeżeli w zakresie tych świadczeń Stichting płać wynagrodzenia, które nie przekracza rzeczywistych kosztów, powstaje pytanie, czy kwota płać od członków tej grupy odpowiada części wydatków poniesionych wspólnie członków na rzeczonych członkach w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

13 Uznając, iż rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od wykładni tego przepisu, Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 cz. 1 lit. f) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on również usługi grup wskazanych w tym przepisie, świadczone na rzecz ich członków, które są bezpośrednio konieczne do wykonywania przez nich działalności zwolnionej od podatku lub działalności niepodlegającej opodatkowaniu, za które to usługi grupy te płać?

wynagrodzenia jedynie w wysokości poniesionych kosztów, jeżeli usługi te są świadczone tylko na rzecz jednego lub kilku członków?"

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Swym pytaniem sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że, z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych przesłanek wskazanych w tym przepisie, świadczenie usług przez niezależne grupy osób na rzecz ich członków, korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, również gdy świadczenia te następują na rzecz jednego członka lub kilku rzeczonych członków.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

15 Stichting i Komisja Wspólnot Europejskich proponują, by udzielono twierdzącej odpowiedzi na przedstawione pytanie, podkreślając, że w razie odpowiedzi przeczącej zakres stosowania art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy zostałby znacznie ograniczony.

16 Twierdzą one, że niezależna grupa świadczy jednemu lub kilku członkom usługi objęte ramami opisu działalności rzeczonej grupy, której świadczenia mogą korzystać ze zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

17 Stichting twierdzi, że wielu z jego członków, działających w dziedzinie ochrony zdrowia, nie ma zawsze tych samych potrzeb, w zakresie w jakim nie wykonują oni identycznych działalności, oraz że, by móc korzystać z rzeczonego zwolnienia nie jest możliwe, by wszyscy członkowie korzystali z całości działalności wykonywanej w ramach tej grupy.

18 W tym zakresie Stichting wskazuje, że gdy świadczenie następuje na rzecz jednego z jego członków, jest on fakturowany w wysokości rzeczywistego kosztu, z uwzględnieniem zasad księgowości. Członek ten jest fakturowany za ciążące na nim cz. 1 ust. 1 lit. f) wydatków poniesionych wspólnie i pokrywa wyznacznie te cz. 1 ust. 1 lit. f). Przesłanki zastosowania art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy są zatem spełnione.

19 Komisja dodaje ze swojej strony, że z brzmienia tego przepisu nie można wywieść, że każde świadczenie usług musi być wykonywane na rzecz wszystkich członków niezależnej grupy.

20 Komisja opiera się ponadto na wyroku z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen (Rec s. I-13711, pkt 60-62), oraz na pkt 117 i nast. opinii rzecznika generalnego Mischo wydanej w sprawie, w której wydano ten wyrok, na poparcie wykładni przywołanej przez rząd niderlandzki czyniącej rozpatrywane zwolnienie prawie niemożliwym zastosowania w praktyce.

21 Przypomina ona dwie przesłanki, które, zdaniem rzecznika generalnego Mischo, wyrażonym w przywołanej opinii, muszą być spełnione, by powstało uprawnienie do zwolnienia na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, to jest, że usługodawca musi się składać wyznacznie z przedsiębiorców wykonujących działalność zwolnioną lub w zakresie której nie są oni podatnikami, a niezależna grupa nie może mieć celu zarobkowego, w tym znaczeniu, że może obciążać swych członków wyznacznie kosztami poniesionymi przez nią w celu spełnienia ich potrzeb, nie osiągając żadnego zysku.

22 Natomiast rząd niderlandzki jest zdania, że na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć przecząco. Jego zdaniem, zasadniczym pytaniem w niniejszej sprawie jest to, czy świadczenie usług następuje w interesie wspólnym, zbiorowym, wszystkich członków, czy w interesie

szczególnym, indywidualnym jednego członka.

23 W swych uwagach na piśmie rzekł ten podaje na wstępie w wątpliwość, że świadczenie rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym usług nie powoduje zniekształcenia konkurencji, jako że chodzi w szczególności o świadczenie, które wymaga zaangażowania personelu. Ponadto występuje ryzyko zniekształcenia konkurencji jeżeli wynagrodzenie dane za świadczenie rozpatrywanych usług odzwierciedla wyjątkowo wysokie koszty rzeczonych usług. Rzecznik niderlandzki twierdzi, że koszty, na które wskazuje sąd krajowy, są kosztami rzeczywistymi, to jest sumą kosztów bezpośrednich i pośrednich, oraz że koszty pośrednie są trudne do ustalenia. Trudno byłoby zatem rozdzielić koszty rzeczywiste według działalności, gdy Stichting świadczy usługi jednemu lub kilku ze swych członków.

24 Co się tyczy wykładowi art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, rzecznik niderlandzki przypomina, że zwolnienia z zasady opodatkowania podatkiem VAT są interpretowane ściśle (wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-5811, pkt 43) oraz że stanowi one autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawach 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. s. 1737, pkt 11 oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 44), oraz że tak musi być również w przypadku szczególnych przesłanek wymaganych do korzystania z tych zwolnień (wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 Bulthuis-Griffioen, Rec. s. I-2341, pkt 18).

25 Badanie brzmienia art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy oraz powodów wprowadzenia zwolnienia przewidzianego w tym przepisie wskazuje, że świadczenie usług wyjątkowo na rzecz niektórych członków niezależnej grupy, nie jest nim objęte. Omawiane zwolnienie zakłada precyzyjny zwrot części wydatków poniesionych wspólnie, częściowo na członkach tej grupy, co nie może mieć miejsca w przypadku świadczenia usług wyjątkowo jednemu lub pewnym członkom rzeczonyj grupy.

26 Opierając się na pkt 118-122 opinii rzecznika generalnego Mischo w sprawie, w której wydano ww. wyrok Taksatorringen, rzecznik niderlandzki twierdzi, że powodem zwolnienia przewidzianego w rzeczonym przepisie jest wola odstąpienia od opodatkowania korzyści z wydajności wynikających ze współpracy wewnątrznej pomiędzy członkami niezależnej grupy. W konsekwencji zakresem stosowania art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy objęte jest wyjątkowo świadczenie usług przez niezależną grupę w sposób kolektywny na rzecz wszystkich członków. Jeżeli ta grupa świadczy usługi pewnym członkom, nie jest to świadczenie wewnętrzne, lecz świadczenie niezależne, które tworzy relację typu osoby świadczącej zamówienie wykonawcze, co nie jest zgodne z celem omawianego zwolnienia.

Odpowiedź Trybunału

27 Po pierwsze, w odniesieniu do przesłanek stosowania art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy dotyczących przedmiotu świadczenia usług przez członków niezależnej grupy oraz zakłócenia konkurencji, należy przypomnieć, że w ramach procedury współpracy wprowadzonej w art. 234 WE to nie do Trybunału, lecz do sądu krajowego należy ustalenie okoliczności leżących u podstawy sporu oraz dokonanie oceny ich wpływu na rozstrzygnięcie, o którego wydanie zwrócono się do tego sądu (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 września 1999 r. w sprawie C-435/97 WWF i in., Rec. s. I-5613, pkt 32 oraz wyrok z dnia 23 października 2001 r. w sprawie C-510/99 Tridon, Rec. s. I-7777, pkt 28, oraz z dnia 11 grudnia 2007 r. w sprawie C-291/05 Eind, Zb.Orz. s. I-10719, pkt 18).

28 W tym stanie rzeczy odpowiedzi na pytania sądu odsyłającego należy udzielić w oparciu o założenia, na których oparł się ten sąd, to jest przyjmując, że jest bezsporne, iż świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym było bezpośrednio niezgodne do

wykonywania zwolnionej działalności gospodarczej Stichting, oraz że brak jest zakłócenia konkurencji.

29 Po drugie, w świetle dziewiętego i jedenastego motywu szóstej dyrektywy ma ona na celu harmonizację podstawy opodatkowania podatkiem VAT a zwolnienia od tego podatku stanowi? samodzielne pojęcia prawa wspólnotowego, które jak Trybunał już wskazał, należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez szóstą dyrektywę (zobacz w szczególności wyroki z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Holandii, Rec. s. 1471, pkt 18 oraz ww. w sprawie Stichting Uitvoering Financiële Acties, pkt 10).

30 Ponadto w świetle utrwalonego orzecznictwa pojęcia używane do opisu tych zwolnień powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowi one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. ww. wyrok w sprawie Stichting Uitvoering Financiële Acties, pkt 13; w sprawie Taksatorringen, pkt 36, oraz z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 16). Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami realizowanymi przez owe zwolnienia oraz z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisu zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. ww. wyrok w sprawie Horizon College, pkt 16). Orzecznictwo Trybunału nie ma na celu narzucenia wykładni, która czyniłaby wskazane zwolnienia prawie niepodlegającymi stosowaniu w praktyce (ww. wyrok w sprawie Taksatorringen, pkt 62).

31 Co się tyczy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy stwierdzić, że z jego brzmienia nie wynika, iż z przewidzianego w nim zwolnienia może korzystać wyłącznie świadczenie usług przez niezależne grupy na rzecz ich członków.

32 W świetle tego brzmienia ustawodawca wspólnotowy stwierdził jedynie, że w zwolnieniu z podatku VAT przewidziano świadczenie usług przez niezależne grupy, gdy ograniczają się one do zdania od ich członków dokądnego zwrotu cięcej na nich cięci wydatków poniesionych wspólnie.

33 Rząd niderlandzki uważa, że jeżeli art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy stanowi, że należy zdania od członków niezależnej grupy dokądnego zwrotu cięcej na nich cięci wspólnych wydatków, oznacza to, że wyłącznie usługi świadczone na rzecz wszystkich członków tej grupy mogą korzystać ze zwolnienia z podatku VAT. Pojęcie „ogólnie poniesionych wydatków” obejmuje „wydatki grupowe”, które dotyczą usług świadczonych wszystkim członkom rzecznej grupy, a nie jednemu jej członkowi.

34 W tym zakresie należy podkreślić, że jak wskazał rzecznik generalny w pkt 18 swej opinii, potrzeby członków niezależnej grupy mogą różnić się w poszczególnych latach obrotowych, tak, że w zależności od okresu, pewne usługi mogą być świadczone przez tę grupę na rzecz wszystkich członków, inne na rzecz niektórych członków, a inne jeszcze na rzecz jednego członka.

35 Podobnie, gdy niezależna grupa składa się z wielu członków, których potrzeby są odmienne, jest możliwe, że dostarczane im przez grupę świadczenia nie są systematycznie takie same.

36 Wykładnia proponowana przez rząd niderlandzki prowadzi zatem do ograniczenia zakresu stosowania art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, wykluczając z możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT świadczenia niezależnych grup na rzecz własnych członków, w

szczególnie w sytuacji, gdy potrzeby rzeczonych członków są odmienne.

37 Ograniczenie zakresu stosowania tego przepisu nie znajduje potwierdzenia w celu tego przepisu, którym jest ustanowienie zwolnienia z podatku VAT celem uniknięcia, by osoba oferująca pewne usługi musiała ponosić ten podatek, w sytuacji gdy podjęta współpraca z innymi podmiotami zawodowymi w ramach wspólnej struktury podejmującej działania niezbędne dla wykonania rzeczonych usług.

38 Należy podkreślić, że również, gdy świadczenia następują na rzecz jednego członka lub kilku członków niezależnej grupy, koszt tych świadczeń pozostaje wspólnym wydatkiem tej grupy, która została powołana w tym celu, przy czym metody rachunkowości analitycznej pozwalają na identyfikację części wydatków związanych z każdym usługą uwzględnioną indywidualnie.

39 Te świadczenia mieszczą się w celach, do których rzeczone niezależne grupy zostały powołane i są zatem oferowane zgodnie z tymi celami.

40 Nie jest zatem możliwe, by wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy dokonywać w ten sposób, że uzależnia zwolnienie z podatku VAT od warunku, by świadczenia zostały zaoferowane wszystkim członkom zainteresowanej niezależnej grupy.

41 Należy wreszcie wskazać, że potrzeba ścisłej wykładni rzeczzonego przepisu nie może prowadzić do nadania każdemu członkowi niezależnej grupy uprawnienia do pozbawienia innych członków tej grupy możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT, poprzez podjęcie w jakiegokolwiek chwili decyzji o nie skorzystaniu z jakiegoś świadczenia tej grupy, z których początkowo zamierza skorzystać. Istnienie takiego uprawnienia po stronie każdego członka niezależnej grupy nie wynika ani z brzmienia ani z celu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

42 Świadczenia niezależnej grupy na rzecz jej członków w różnych okresach obrachunkowych, czy na rzecz jednego lub niektórych jej członków w tym samym okresie obrachunkowym, powinny zatem móc korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

43 W świetle powyższego na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych przesłanek wskazanych w tym przepisie, świadczenie usług na rzecz ich członków przez niezależne grupy, korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, nawet jeżeli usługi te są świadczone na rzecz jednego lub kilku z rzeczonych członków.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e z zastrze?eniem spe?nienia pozosta?ych przes?anek wskazanych w tym przepisie, ?wiadczenie us?ug na rzecz ich cz?onków przez niezale?ne grupy, korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, nawet je?li us?ugi te s? ?wiadczone na rzecz jednego cz?onka lub kilku rzeczonych cz?onków.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niderlandzki.