

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

11 decembrie 2008 \*

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,

\* Limba de procedură: olandeza.

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 țării

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 să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței;

[...]” [traducere neoficială]

### **Ațiunea principală și întrebarea preliminară**

- 5 Stichting este un grup de spitale și de alte instituții care își desfășoară activitatea în domeniul sănătății, în rândul căruia figurează în special Orde van Medisch Specialisten (Ordinul Medicilor Specialiști), Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Societatea Regală Olandeză pentru Promovarea Practicării 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 au 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 supusă 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 quantum de 182 460 NLG. De asemenea, Gerechtshof te Amsterdam s-a pronunțat în sensul că, pentru serviciile în discuție în acțiunea principală, Stichting efectuase facturări 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 intră 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 cărora 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 unuia 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 unuia 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 numeroșii săi membri, toți desfășurându-și activitatea în domeniul sănătății, 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 unuia 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 impozabilă, 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 discuție în acțiunea principală nu implică denaturarea concurenței, fiind vorba în special despre o prestație care necesită punerea la dispoziție de personal. În plus, ar exista un risc de denaturare a concurenței dacă remunerațiile solicitate în schimbul serviciilor respective reflectă numai costurile directe ale acestor servicii. Guvernul olandez consideră că aceste costuri la care se referă instanța de trimitere reprezintă costuri reale, și anume suma costurilor directe și a costurilor indirecte, și că este dificil să se determine aceste costuri reale. Prin urmare, ar fi dificil să se poată în mod efectiv constata costurile reale pentru fiecare activitate în cazul în care Stichting furnizează prestații unuia sau câtorva dintre membrii acestuia.

24 Cu privire la interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, guvernul olandez amintește că scutirile de la principiul supunerii la plata TVA-ului sunt de strictă interpretare (Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania, C-287/00, Rec., p. I-5811, punctul 43), că acestea reprezintă noțiuni autonome de drept comunitar (Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële acties, 348/87, Rec., p. 1737, punctul 11, și Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 44) și că această situație trebuie să se regăsească în cazul condițiilor speciale cerute pentru a beneficia de aceste scutiri (Hotărârea din 11 august 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Rec., p. I-2341, punctul 18).

25 Or, examinarea modului de redactare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă și rațiunea existenței scutirii prevăzute de această dispoziție ar demonstra că serviciile prestate numai anumitor membri ai unui grup independent nu intră în domeniul de aplicare al acesteia. Scutirea în discuție ar presupune o rambursare

exactă a cotei din cheltuielile comune care revin membrilor acestui grup, situație care nu se regăsește 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 pronunțarea Hotărârii Taksatorringen, citată anterior, guvernul olandez consideră că rațiunea existenței scutirii prevăzute de dispoziția menționată constă în voința de a nu impozita câștigurile de eficacitate rezultate din cooperarea internă între membrii unui grup independent. Prin urmare, în domeniul de aplicare al articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă intră numai serviciile prestate de un grup independent în mod colectiv tuturor membrilor săi. Deși acest grup furnizează servicii anumitor membri ai săi, nu ar fi vorba despre o prestație internă, ci de un serviciu autonom care creează o legătură de genul ordonator-executant, care nu este conformă cu scopul scutirii în discuție.

### *Răspunsul Curții*

- 27 În primul rând, în ceea ce privește condițiile de aplicare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, referitoare la obiectul serviciilor prestate membrilor grupului independent, precum și la riscul denaturării concurenței, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare instituite prin articolul 234 CE, nu este de competența Curții, ci a instanței naționale să stabilească faptele care au stat la baza litigiului și să tragă concluziile pentru decizia pe care trebuie să o pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 16 septembrie 1999, WWF și alții, C-435/97, Rec., p. I-5613, punctul 32, Hotărârea din 23 octombrie 2001, Tridon, C-510/99, Rec., p. I-7777, punctul 28, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2007, Eind, C-291/05, Rep., p. I-10719, punctul 18).

- 28 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere pornind de la premisa pe care aceasta s-a întemeiat în decizia de trimitere, și anume aceea potrivit căreia este neîndoielnic faptul că serviciile în discuție în acțiunea principală sunt în mod direct necesare desfășurării de către membrii Stichting a activităților scutite și că nu există o denaturare a concurenței.
- 29 În al doilea rând, din al nouălea și din al unsprezecelea considerent al Celei de a șasea directive reiese că aceasta urmărește armonizarea bazei de impozitare a TVA-ului și că scutirile de la plata acestei taxe reprezintă noțiuni autonome de drept comunitar, care, după cum Curtea s-a pronunțat deja în acest sens, trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de A șasea directivă (Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, 235/85, Rec., p. 1471, punctul 18, și Hotărârea Stichting Uitveoering Financiële Acties, citată anterior, punctul 10).
- 30 Pe de altă parte, conform unei jurisprudențe constante, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (Hotărârile citate anterior Stichting Uitveoering Financiële Acties, punctul 13, Taksatorringen, punctul 36, și Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, Rep., p. I-4793, punctul 16). Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului de neutralitate fiscală inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (Hotărârea Horizon College, citată anterior, punctul 16). Jurisprudența Curții nu are drept obiectiv să impună o interpretare care ar face scutirile prevăzute cvasiinaplicabile în practică (Hotărârea Taksatorringen, citată anterior, punctul 62).
- 31 Cu privire la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, trebuie arătat că din modul de redactare nu reiese că scutirea pe care o prevede trebuie să se

aplice numai serviciilor prestate de grupurile independente tuturor membrilor acestora.

- 32 Potrivit acestui text, legiuitorul comunitar a reținut numai faptul că sunt vizate de scutirea de TVA serviciile prestate de grupuri independente, în cazul în care acestea pretind de la membrii lor rambursarea exactă a cotei din cheltuielile comune care le revin.
- 33 Guvernul olandez consideră că, deși articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă prevede că membrilor unui grup independent trebuie să li se solicite rambursarea exactă a cotei din cheltuielile comune care le revin, aceasta semnifică faptul că numai serviciile prestate tuturor membrilor acestui grup pot beneficia de scutirea de TVA. Noțiunea „cheltuieli comune” ar acoperi noțiunea „cheltuieli colective”, care ar face trimitere la serviciile prestate tuturor membrilor acestui grup, iar nu unui membru izolat al acestuia.
- 34 În această privință, trebuie subliniat, astfel cum avocatul general a arătat la punctul 18 din concluzii, că nevoile membrilor unui grup independent pot varia de la un exercițiu fiscal la altul într-un asemenea mod încât, în funcție de exercițiul vizat, anumite servicii pot fi prestate de acest grup tuturor membrilor săi, alte servicii câtorva membri și altele numai unui singur membru.
- 35 De asemenea, atunci când un grup independent este format din numeroși membri ale căror nevoi diferă, este pe deplin posibil ca serviciile ce le sunt prestate de acest grup să nu fie în mod sistematic identice.

36 Interpretarea propusă de guvernul olandez ar avea, aşadar, drept efect limitarea domeniului de aplicare al articolului 13 secţiunea A alineatul (1) litera (f) din A şasea directivă, prin excluderea de la beneficiul scutirii de TVA a serviciilor prestate de grupurile independente membrilor acestora, în special într-un context în care necesităţile acestor membri diferă.

37 Or, o asemenea limitare a domeniului de aplicare al acestei dispoziţii nu este susţinută 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, deşi s-a angajat să colaboreze cu alţi profesionişti prin intermediul unei structuri comune care să îşi asume desfăşurarea de activităţi necesare îndeplinirii acestor servicii.

38 Trebuie subliniat că şi atunci când serviciile sunt prestate unui sau câtorva membri ai unui grup independent, costul acestora reprezintă o cheltuială comună a acestui grup constituit în acest scop, întrucât metodele contabilităţii analitice sunt pe deplin în măsură să permită identificarea cotei exacte din cheltuiala aferentă 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 înfiinţat şi sunt, aşadar, oferite în conformitate cu obiectul acestuia.

40 Prin urmare, nu ar exista posibilitatea ca articolul 13 secţiunea A alineatul (1) litera (f) din A şasea directivă să fie interpretat în sensul că supune scutirea de TVA condiţiei 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-i 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