STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
F. G. JACOBSE
přednesené dne 15. září 2005 [1]

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká organizace, která sama zajišťuje péči o předškolní děti a v mimoškolních hodinách o školní děti a která krom toho propojuje rodiče s nezávislými denními pečovateli, kteří poskytují stejnou službu. V posledně uvedeném případě organizace účtuje rodičům hodinovou sazbu k sazbě, kterou platí pečovatelům, ačkoli dále mezi rodiče a pečovatele nevstupuje či nepřebírá žádnou odpovědnost, pokud jde o služby poskytnuté posledně uvedenými.

2. Vnitrostátní spor se týká otázky, zda hodinová sazba takto účtovaná organizací rodičům musí podléhat DPH. Podstatou předběžné otázky nizozemského Hoge Raad (Nejvyšší soud) je, zda jsou služby poskytnuté organizací jako zprostředkovatelem mezi rodiči a pečovateli osvobozeny od DPH jako služby úzce související se sociálními službami a sociálním zabezpečením, ochranou dětí nebo výchovou dětí.

1 — Původní jazyk: angličtina.

Relevantní právní předpisy

3. V souladu s čl. 2 bodem 1 šesté směrnice o DPH [2] je předmětem daně z přidané hodnoty dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4. Článek 4 odst. 1 a odst. 2 definuje osobu povinnou k dani jako jakoukoliv osobu, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

výkonu svobodných a jiných obdobných povolání – bez ohledu na účel nebo výsledky takové činnosti.

5. Podle čl. 11 části A odst. 1, s výhradou některých výjimek a zvláštních podmínek, které v projednávané věci nejsou relevantní, je základ daně při poskytování služeb tvořen protiplněním získaným poskytovatelem služeb za tato plnění od zákazníka.

6. Článek 13 část A šesté směrnice stanoví osvobození určitých činností ve veřejném zájmu od DPH. Pokud jde o relevantní ustanovení v projednávané věci, odstavec 1 stanoví:

„[...] členské státy osvobodí od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

(g) poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

(h) poskytování služeb a dodání zboží úzce související s ochranou dětí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

(i) výchova a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace, jakož i poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[...]"

7. Nicméně odstavec 2 písm. b) stanoví:

„Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

— není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,

— jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z přidané hodnoty."

Skutkový stav a průběh řízení

8. Podle předkládacího usnesení je Stichting Kinderopvang Enschede (dále jen „nadace") neziskovým sdružením. Má v podstatě za cíl zajišťovat a rozvíjet poskytování nabídky zařízení péče o děti, odpovídající potřebám pracujících rodičů, pokud jde o péči o děti, jakož i působit jako zprostředkovatel mezi rodiči a nezávislými pečovateli.

9. Nadace sama provozuje řadu center péče o předškolní děti a v mimoškolních hodinách pro školní děti. Vede krom toho seznam nezávislých pečovatelů [3], kteří pečují o děti ve svých bydlištích. Předtím, než jsou pečovatelé zařazeni na seznam, procházejí podrobnou prověrkou prováděnou nadací. Potenciální pečovatelé se mohou zúčastnit školení na náklady nadace.

10. V odpovědi na žádost rodiče [4] mu nadace nejprve sdělí informace o různých formách péče, které nabízí. Pokud se rodič rozhodne využít nezávislého pečovatele, odborník z nadace s ním projedná jeho představy. Na základě poskytnutých informací nadace spojí rodiče s nejvhodnějším

3 — Známí též jako „hostitelští rodiče". Budu je nicméně označovat jako pečovatele, aby byla vyloučena jakákoli záměna mezi rodiči a hostujícími rodiči.

4 — Nebo na žádost zaměstnavatele; někteří zaměstnavatelé zjevně využívají služeb nadace k zajištění péče o děti svých zaměstnanců. V následujícím textu může být výraz „rodič" chápán jako pojem zahrnující i zaměstnavatele.

pečovatelem. Pokud je setkání z obou stran uspokojivé, je mezi rodičem a pečovatelem uzavřena písemná smlouva, podle které rodič platí hodinovou sazbu za péči o každé dítě. V roce 1998 byla tato sazba 5 NGL [5].

11. Nadace nenese odpovědnost za škodu, která by případně mohla vzniknout v souvislosti se smlouvou. Rovněž nezaručuje, že nezávislí pečovatelé budou skutečně péči v požadovaných hodinách poskytovat; její závazek spočívá pouze ve zprostředkování spojení rodičů a odpovídajícího pečovatele. Rodič nicméně může využít vlastních služeb nadace, pokud se po určité době jedna ze smluvních stran rozhodne smlouvu neprodloužit nebo pokud její podmínky nejsou dodržovány.

12. V roce 1998 nadace účtovala za služby poskytnuté rodičům 3,45 NGL [6] za každé dítě a každou hodinu, kdy byla nezávislá péče využívána. Nic z této částky nebylo uhrazeno pečovateli.

13. S ohledem na toto poskytování služeb byla nadaci stanovena DPH ve výši 6 424 NGL [7] za období od ledna do března 1998. Nadace se proti této dani odvolala tvrdíc, že dotčené služby byly od daně osvobozeny podle nizozemských právních předpisů provádějících čl. 13 část A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice.

14. Gerechtshof se domníval, vycházeje ze zjištění, že nadace působila v oblasti péče o děti a pokud jde o zprostředkovatelské služby, které vykonává vůči nezávislým pečovatelům, že by bylo obtížné považovat je za činnosti „nesloužící výlučně k účelům péče o děti“ [8], ačkoli nezahrnovaly přímou účast na péči o děti. Gerechtshof z uvedeného došel k závěru, že na tyto činnosti se vztahuje dotčené osvobození od daně.

15. Daňová správa se odvolala k Hoge Raad, uvádějíc jako právní důvod, že jedná-li nadace jako zprostředkovatel, poskytuje oddělenou komerční službu spočívající ve sbližování nabídky a poptávky v určité oblasti. Tato služba netvoří součást poskytování služeb péče o děti a není poskytována nadací v postavení „organizace péče o děti jako takové“ ve smyslu nizozemských práv-

5 — Tedy přibližně 2,27 eur; podle internetové stránky nadace činila tato částka v roce 2005 2,50 nebo 3,30 eur, podle počtu dětí.

6 — Přibližně 1,57 eur; v roce 2005 byla sazba 2,89 eur včetně DPH. Celková hodinová sazba se tedy rovná 5,39 nebo 6,19 eur. Hodinová sazba za péči o děti zajišťovanou samotnou nadací se v roce 2005 obvykle pohybovala mezi 5,34 a 6,07 eur.

7 — Přibližně 2 920 eur.

8 — Slovy Hoge Raad „[...] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar zijn“.

ních předpisů provádějících dotyčné osvobození od daně. Sporná služba rovněž úzce nesouvisí s péčí o děti zajišťovanou nadací samotnou, která by mohla být považována za službu poskytnutou organizací, která se, jako taková, zabývá péčí o děti.

16. Hoge Raad má za to, že odvolání vznáší otázku, zda se na dotčenou službu vztahuje osvobození od daně stanovené v návětí čl. 13 části A odst. 1 a v písm. g) nebo případně písm. h) nebo i) šesté směrnice. V důsledku toho položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat čl. 13 část A odst. 1 písm. g), h) a i) šesté směrnice v tom smyslu, že poskytování služeb popsané [v předkládacím usnesení], spočívající ve zprostředkování péče o předškolní děti a v mimoškolních hodinách o školní děti zajišťované v bydlištích denních pečovatelů, musí být kvalifikováno jako poskytování služeb ve smyslu jednoho nebo více těchto ustanovení?"

17. Hoge Raad dále upřesňuje, že mezi účastníky řízení je nesporné, že služby péče o děti poskytované samotnou nadací jsou od daně osvobozeny a že pro tyto služby musí být nadace kvalifikována jako uznávaná ve smyslu výše uvedených ustanovení šesté směrnice; podle nizozemských právních předpisů je nadace uznanou organizací pro poskytování péče o děti a toto uznání se týká jak skutečné péče o děti, tak sporných služeb.

18. Nadace, nizozemská vláda a Komise předložily svá vyjádření. Účastníci řízení nepožadovali konání jednání, které se proto nekonalo.

Právní otázky

Úvodní poznámky

19. Otázka položená Hoge Raad se týká kvalifikace služby poskytované nadací, jedná-li jako zprostředkovatel mezi rodiči a nezávislými pečovateli.

20. Spor mezi nadací a daňovými orgány se týká výběru DPH z částek účtovaných nadací rodičům za každou hodinu, kdy bylo o dítě pečováno nezávislým pečovatelem.

21. Z čl. 2 odst. 1 a čl. 11 části A odst. 1 šesté směrnice jasně vyplývá, že podléhá-li poskytování služeb dani, to, co se zdaňuje, je protiplnění. Proto je poskytování služeb zdanitelné pouze tehdy, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získaným protiplněním [9].

22. Existence přímé souvislosti mezi službami nadace jako zprostředkovatele a částkami, které přijímá za každou hodinu nezávislé péče o děti, není v předkládacím usnesení zpochybňována; nezdá se být zpochybněna ani před Hoge Raad. Soudnímu dvoru též nebyly v tomto ohledu předloženy spisy účastníků řízení.

Položená otázka

Dosah

23. Za těchto okolností omezím svou analýzu na samotnou otázku položenou Hoge Raad.

24. Nicméně pouze uvádím, že některé prvky smluv, tak jak byly předloženy, mohou naznačovat, že podstatná souvislost mezi službou a dotčeným protiplněním neexistuje. Platba se tak například neuskutečňuje v době poskytnutí výchozí služby, nýbrž při pozdějších příležitostech v průběhu následujícího období; může se podstatně lišit jak v trvání, tak v celkové částce, ale odchylky nejsou určeny žádnou vlastností výchozí služby; částka je relativně vysoká a jeví se, že se stanoví tak, aby bylo zajištěno, že náklady rodičů na jednu hodinu jsou stejné, ať je služba poskytována samotnou nadací nebo nezávislým pečovatelem; konečně nadace nenese odpovědnost související s poskytovanou nezávislou péčí, která představuje základ pro výpočet platby

25. Otázkou je, zda takové služby nadace jako zprostředkovatele, jako jsou služby popsané v předkládacím usnesení, jsou osvobozeny podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g), h) nebo i).

26. Aby tomu tak bylo, tyto služby musí úzce souviset [10] s jednou z činností definovaných v jednom z těchto ustanovení.

9 — Rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise (C-102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12), a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

10 — Použití pojmu „related" v ustanovení písm. i), ačkoliv ustanovení písm. g) a h) používají pojem „linked", se jeví být zvláštností anglického znění; jiná jazyková znění používají shodný pojem ve všech třech ustanoveních a není žádný důvod předpokládat, že byl zamýšlen jakýkoli rozdíl ve významu.

27. Služby nadace jako zprostředkovatele jsou kvalifikovány Hoge Raad jako služby, které „souvisí s péčí o děti [...] v bydlištích pečovatelů".

28. Tyto služby tedy nesouvisí s péčí o děti, kterou sama nadace poskytuje, za kterou není třeba platit dotčenou hodinovou sazbu v projednávané věci a kterou není možno kvalifikovat jako službu poskytnutou v postavení „zprostředkovatele"; mohou souviset pouze s péčí o děti poskytovanou nezávislými pečovateli.

29. Stejně jako nizozemská vláda mám za to, že neexistuje žádný důvod připustit, že taková péče o děti může náležet do kategorie vzdělávání, na kterou se vztahuje čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice. Je samozřejmě možné, že péče o děti zahrnuje prvek vzdělávání, bez ohledu na věk dítěte, a může se stát, že někteří nezávislí pečovatelé mají ve skutečnosti za to, že mají hrát vzdělávací úlohu; nicméně nic nenasvědčuje tomu, že vzdělání je považováno za nedílnou součást dotyčné péče o děti v projednávané věci.

30. Nicméně péče o děti se v zásadě jeví jako způsobilá pro zařazení do rámce „sociální péče a sociálního zabezpečení" nebo „ochrany dětí a mládeže" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h), což mimoto nebylo zpochybněno v průběhu řízení. Vzhledem k tomu, že podmínky použití těchto dvou osvobození jsou totožné, není nezbytné mezi nimi rozhodovat.

31. Je zjištěno, že nadace je dotyčným členským státem uznána jako subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h).

32. Nadace krom toho zdůrazňuje, že rodiče mají pouze prostřednictvím její zprostředkovací činnosti přístup ke službám nezávislých pečovatelů uvedených na jejích seznamech a zejména díky jejím prověrkám a poradenství k těm nejvhodnějším pečovatelům. Její služby musí být považovány za předchozí podmínku péče o děti a tím za její vedlejší související službu.

33. Nicméně jak nizozemská vláda, tak Komise tvrdí, že služby nadace jako zprostředkovatele nemohou být kvalifikovány jako služby „úzce související" s péčí o děti poskytovanou nezávislými pečovateli a že péče o děti nemůže sloužit jako základ pro

osvobození vedlejších souvisejících služeb od daně, jelikož sama o sobě není službou osvobozenou od daně.

34. Nizozemská vláda dále podpůrně tvrdí, že osvobození od daně je vyloučeno čl. 13 části A odst. 2 písm. b), jelikož sporná služba jednak není nezbytná pro poskytování dotyčné péče o děti, a jednak je především určena k zajištění dodatečných příjmů nadace poskytováním služeb, které jsou v přímém soutěžním vztahu se službami obchodních podniků povinných k DPH.

35. Proto se mi zdá, že ačkoli zprostředkovatelské služby poskytované nadací mohou zjevně souviset, přinejmenším v širším smyslu, s nezávislou péčí o děti, existuje řada možných překážek pro osvobození od daně. V tomto ohledu jsou relevantní následující otázky:

(i) „Souvisí úzce" zprostředkovatelské služby se službami péče o děti?

(ii) Může být osvobození od daně založeno na souvislosti se službami péče o děti, pokud samy tyto služby nejsou od daně osvobozeny?

(iii) Jsou zprostředkovatelské služby nezbytné pro poskytování služeb péče o děti?

(iv) Je poskytování služeb především určeno k získání dodatečného příjmu a existuje přímý soutěžní vztah se službami obchodních podniků povinných k DPH?

36. Pokud je odpověď na jednu z prvních tří otázek záporná, či na čtvrtou otázku kladná, popsané poskytování služeb nemůže být od daně osvobozeno. Všechny tyto otázky předpokládají posouzení skutkového stavu; nicméně, přinejmenším pokud jde o první tři otázky, zahrnují rovněž prvky výkladu, které mohou být objasněny Soudním dvorem.

37. Konečně je možné uvést, že účinky osvobození od DPH se mohou podle okolností lišit. Pokud je od daně osvobozeno konkrétní plnění, dodavatel zboží nebo poskytovatel služby nemůže odečíst daň na vstupu vzniklou na zboží nebo službách, které nabyl za účelem plnění; zákazník dále nemůže odečíst žádnou část této daně, která zůstává skryta v nákladech transakce. Lze se

domnívat, že nadace svou situaci zvažovala, když požádala o osvobození sporných služeb od daně; je nicméně složité předvídat, že osvobození bude vždy výhodné pro ostatní případné dodavatele srovnatelné služby. Při výkladu relevantních ustanovení je proto třeba zaujmout vyvážený a neutrální přístup.

(i) „Souvisí úzce" zprostředkovatelské služby se službami péče o děti?

38. Seznam osvobození v čl. 13 části A odst. 1 činí obšírný odkaz na plnění, která jsou určitým způsobem spojena s činnostmi ve veřejném zájmu.

39. Kromě ustanovení písm. g), h) a i) obsahují rovněž ustanovení písm. b), l), m) a n) kritérium služeb „úzce souvisejících". Použitá terminologie není vždy totožná a jazyková znění vykazují některé drobné rozdíly; nicméně se zdá, že v každém případě musí být sledováno stejné pojetí.

40. Toto kritérium je v protikladu s volnější souvislostí stanovenou některými jinými ustanoveními, které používají pojmy jako „které s těmito službami souvisejí" nebo „za účelem" [viz ustanovení písm. a), k) a o); zde se jazyková znění rovněž liší].

41. V této souvislosti nemám za to, že se rozsudku Soudního dvora ve věci Dudda [11], ve kterém se nadace snaží hledat analogii, je možné dovolávat. Nejen že se tento rozsudek týká spíše určení místa poskytnutí služby než existence osvobození od daně, ale konkrétně se zabýval poskytováním služeb definovaných jako „majících za cíl" určité činnosti kulturní nebo obdobné povahy, nebo „vedlejší související služby takových služeb" podle čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice. V projednávaném případě je zjevné, že souvislost je spíše volné nežli úzké povahy.

42. Komise a nizozemská vláda se dovolávají rozsudku Komise v. Německo [12], ve kterém měl Soudní dvůr za to, že výzkumné činnosti prováděné za úplatu veřejnými vysokými školami nemohou být považovány za úzce související s vysokoškolským vzděláním ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i), jelikož, zaprvé, osvobození od daně je určeno k zajištění přístupu ke vzdělání, kterému není bráněno zvýšenými náklady, pokud by zboží a služby, které s nimi úzce souvisejí, podléhaly DPH (a podřízení uskutečňování

11 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 26. září 1996, Dudda v. Finanzamt Bergisch Gladbach (C-327/94, Recueil, s. I-4595).

12 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, Recueil, s. I-5811, body 45 a násl.); viz rovněž rozsudek Soudního dvora ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, Recueil, s. I-249).

výzkumných projektů za úplatu dani z přidané hodnoty by takový účinek nemělo), a že, zadruhé, ačkoliv uskutečňování takových projektů může být považováno za velmi užitečné pro univerzitní vzdělávání, není nezbytné k dosažení cíle vzdělávání studentů za účelem umožnit jim vykonávat profesní činnost.

43. Pokud se jedná o první výše uplatňovaný aspekt, jeví se jako sporné, že zdanění jednorázové platby jako protiplnění za službu spočívající ve zprostředkování kontaktu rodiče s pečovatelem nemůže představovat překážku v přístupu k péči o děti. Takový závěr nemůže být odůvodněn, pokud částka účtovaná za službu představuje významnou část platby za každou hodinu péče o děti po celou dobu poskytování této péče. Nicméně tento aspekt znovu vznáší otázku souvislosti mezi službou a platbou [13].

44. Pokud jde o druhý uplatňovaný aspekt, zdráhám se souhlasit s tím, že existence úzké souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služby a činností nutně znamená, že dodání zboží musí být nezbytné pro dosažení cílů činnosti.

45. Nicméně, jelikož všechna ustanovení čl. 13 části A odst. 1, která používají kritéria úzké souvislosti, rovněž podléhají podmínce uvedené v čl. 13 části A odst. 2 písm. b), podle které dodání zboží nebo poskytování služeb musí být nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně, není tento bod v projednávané souvislosti relevantní. Budu se jím zabývat dále v části iii).

(ii) Může být osvobození od daně založeno na souvislosti se službami péče o děti, pokud samy tyto služby nejsou od daně osvobozeny?

46. Komise a nizozemská vláda předestírají, že i kdyby existovala úzká souvislost mezi službami nadace jako zprostředkovatele a péčí o děti poskytovanou nezávislými pečovateli, je nezbytné, aby péče o děti byla osvobozena od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h), aby služba, která s ní souvisí, mohla být rovněž od daně osvobozena. Jinými slovy, péče o děti musí být zejména poskytována „veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy".

13 — Viz poznámky uvedené v bodě 24.

47. Ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. b), g), h), i), l) m) a n) mají společné použití pojetí úzké souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytováním služeb a činností ve veřejném zájmu, přičemž toto dodání zboží nebo poskytnutí služby je uskutečňováno veřejnoprávním subjektem, sociálním, kulturním, neziskovým, nebo jiným subjektem obdobné povahy, a všechna tato ustanovení podléhají požadavkům čl. 13 části A odst. 2 písm. b).

48. Liší se nicméně podle toho, jakým způsobem je souvislost vyjádřena: „poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti" [písm. b)]; „poskytování služeb a dodání zboží úzce související" se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, ochranou dětí a mládeže a obdobnými činnostmi [písm. g) a h)]; vzdělávání, „jakož i poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce související" [písm. i)]; poskytování služeb a dodání zboží „s nimi úzce související" pro vlastní členy [písm. l)]; „poskytování určitých služeb, které úzce souvisejí se sportem nebo tělesnou výchovou a které poskytují neziskové organizace osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy" [písm. m)]; poskytování určitých kulturních služeb a „dodání zboží úzce s nimi související" [písm. n)].

49. Na základě doslovného výkladu těchto ustanovení je možno tvrdit, že ustanovení písm. b), i), l) a n) osvobozují od daně určitou činnost ve veřejném zájmu stejně jako jiná poskytování služeb úzce související s touto činností osvobozenou od daně, zatímco ustanovení písm. g), h) a m) osvobozují od daně některá poskytování služeb úzce související s určitou činností, bez ohledu na to, zda je od daně osvobozena, či nikoliv.

50. Druhá část tohoto argumentu se nicméně zdá neudržitelná. Jeví se jako neslučitelná jednak s logikou ustanovení, jak to tvrdí Komise, a jednak, jak to poznamenala nizozemská vláda, se zněním první odrážky čl. 13 části A odst. 2 písm. b), která stanoví, že dotčené dodání zboží nebo poskytnutí služby musí být nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně.

51. Proto se jeví, že k tomu, aby úzce související poskytování služeb a dodání zboží byla osvobozena od daně, musí být osvobozena též hlavní činnost, a musí tedy splňovat všechny podmínky pro osvobození od daně – včetně podmínky, že je vykonávána veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které jsou uznávány dotyčným členským státem za subjekty sociální povahy [14].

14 — Viz rovněž rozsudek Soudního dvora ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 30).

52. V důsledku toho, pokud nadace jedná pouze jako zprostředkovatel, pro to, aby její služby poskytnuté v takovém postavení byly osvobozeny od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) nebo h), musí nezávislá péče, se kterou jsou spojeny, rovněž splňovat podmínky pro osvobození od daně stanovené v těchto ustanoveních.

(iii) Jsou zprostředkovatelské služby nezbytné pro služby péče o děti?

54. Jeví se obtížným připustit, že by rodič mohl využívat služby péče o děti, aniž by předtím byl v kontaktu s pečovatelem. Nadace tvrdí, že dotčené služby péče o děti jsou přístupné pouze prostřednictvím jejích zprostředkovatelských služeb. Naopak nizozemská vláda tvrdí, že jsou možné další způsoby, včetně inzerce a obchodních agentur.

53. Je zřejmé, že nezávislí pečovatelé nejsou veřejnoprávními subjekty. Soudnímu dvoru nepřísluší určit, zda jsou uznávány jako subjekty sociální povahy. Uznávání přísluší vnitrostátním orgánům, které mají posuzovací pravomoc, kterou musí vykonávat v souladu s právem Společenství a jejíž výkon musí podléhat soudnímu přezkumu [15]. Pokud jde o možnost uznat nezávislé pečovatele, je možno odkázat na rozsudky Soudního dvora Bulthuis-Griffioen [16] a Gregg [17], ze kterých vyplývá, že se fyzické osoby takového uznání mohou domáhat pouze v případě, že „provozují podnik".

55. Zdá se mi, že pokud by se nadace omezila na vedení seznamu všech osob nabízejících péči o děti a jeho poskytování rodičům, nemohla by být tato služba v žádném případě kvalifikována jako nezbytná. Existuje řada jiných způsobů, kterými se rodiče mohou dostat do kontaktu s potenciálními pečovateli.

56. Nicméně pokud by prověrka údajů o uchazeči a školení prováděné nadací byly takové, že služby, které poskytuje jako zprostředkovatel, umožňují přístup pouze ke kompetentním a důvěryhodným pečovatelům, které by rodiče jinak nemohli nalézt, pak by tyto služby mohly být považovány za

15 — Viz rozsudek Kingscrest, uvedený výše, body 48 a násl.

16 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. srpna 1995, Bulthuis-Griffioen v. Inspecteur der Omzetbelasting (C-453/93, Recueil, s. I-2341).

17 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, zejména body 14 až 19).

nezbytné pro využívání služeb péče o děti v takové kvalitě, i když nadace nenese odpovědnost za jakékoli nedostatky ve skutečně poskytnuté péči o děti.

57. Jsem tedy toho názoru, že relevantní posouzení skutkového stavu se v projednávané věci týká otázky, zda služby péče o děti, které rodiče mohou využívat, jsou takové povahy nebo takové kvality, o kterých by se nemohli ujistit, pokud by nevyužili služeb nadace jako zprostředkovatele.

(iv) Je poskytování služeb především určeno k získání dodatečného příjmu a existuje přímý soutěžní vztah se službami obchodních podniků povinných k DPH?

58. V projednávaném případě se opět jedná o skutkovou otázku, která nemůže být Soudním dvorem zodpovězena, a k níž nebyl uplatněn žádný zvláštní výkladový problém. Spis neobsahuje žádné potvrzení, pokud jde o existenci obchodních agentur, které ve skutečnosti poskytují obdobné služby jako nadace, ačkoli nizozemská vláda tvrdí, že tomu tak je. Pokud je nezbytné určit účel nabízené služby, jeví se jako vhodné vzít v úvahu jednak statut nadace jako neziskového subjektu a jednak výši a způsob výpočtu sporné částky.

Závěry

59. S ohledem na výše rozvedené úvahy jsem toho názoru, že by Soudní dvůr měl na otázku Hoge Raad odpovědět takto:

Pokud veřejnoprávní subjekt nebo jiný subjekt, který dotyčný členský stát uznává za subjekt sociální povahy, jedná jako zprostředkovatel mezi osobami poptávajícími

služby péče o děti a osobami tyto služby nabízejícími, jeho služby jako zprostředkovatele mohou být osvobozeny od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) nebo h) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně pouze tehdy, pokud:

— by zdanění daní z přidané hodnoty bránilo v přístupu ke službám péče o děti zvýšením jejich nákladů;

— služby péče o děti samy splňují podmínky osvobození od daně stanovené uvedeným(i) ustanovením(i);

— služby péče o děti jsou takového druhu nebo kvality, o kterých by se osoby tyto služby poptávající nemohly ujistit, pokud by nevyužily služeb nadace jako zprostředkovatele, a

— základním účelem zprostředkovatelských služeb není získání dodatečného příjmu uskutečňováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními obchodních podniků povinných k DPH.