KOHTUJURISTI ETTEPANEK

F. G. JACOBS

esitatud 15. septembril 2005 [1]

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab organisatsiooni, kelle tegevusala on koolieelikute ja koolivälisel ajal koolilaste hoid, kuid kes viib ühtlasi lapsevanemaid kokku sama teenust osutavate sõltumatute lapsehoidjatega. Viimati nimetatud juhul nõuab ta vanematelt lisaks tasule, mida vanemad maksavad lapsehoidjatele, tunnitasu, kuigi ta ei sekku edaspidi vanemate ja lapsehoidjate vahelistesse suhetesse ega võta seoses lapsehoidjate osutatud teenusega mitte mingisugust vastutust.

2. Siseriiklikus kohtumenetluses vaieldakse selle üle, kas tunnitasu, mida organisatsioon vanematelt nõuab, kuulub maksustamisele käibemaksuga. Seoses sellega küsib Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade ülemkohus), kas teenused, mida organisatsioon osutab vahendajana vanemate ja lapsehoidjate vahel, on vabastatud käibemaksust kui otseselt hoolekande, laste kaitsmise või laste haridusega seotud teenused.

Asjakohased õigusnormid

3. Kuuenda käibemaksudirektiivi [2] artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4. Maksukohustuslane on artikli 4 lõigetes 1 ja 2 määratletud kui iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, st tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust,

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23); edaspidi „kuues direktiiv".

sealhulgas kaevandamist ja põllumajandust ning vabakutselist tegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

5. Artikli 11 A osa lõike 1 kohaselt moodustab teenuste osutamise korral maksustatava summa tasu, mille tarnija saab kliendilt, välja arvatud teatavad erandid ja piiravad tingimused, mis ei ole siinkohal olulised.

6. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osas on sätestatud käibemaksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul. Kõnealuse sätte lõige 1, kuivõrd see on oluline, on sõnastatud järgmiselt:

„[...] vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

g) otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused (sh vanadekodus osutatavad teenused) ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid;

h) otseselt laste ja noorte kaitsmisega seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid;

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid;

[...]"

7. Lõike 2 punktis b on siiski sätestatud:

„Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust, kui:

— see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,

— selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega."

Asjaolud ja menetlus

8. Eelotsusetaotluse kohaselt on Stichting Kinderopvang Enschede (edaspidi „sihtasutus") mittetulundusorganisatsioon. Selle eesmärk on peamiselt pakkuda ja edasi arendada mitmesuguseid töötavate vanemate lastehoiuvajadustele vastavaid lastehoiuteenuseid ning tegutseda vahendajana vanemate ja sõltumatute lapsehoidjate vahel.

9. Sihtasutus peab ise mitut koolieelikutele ja koolivälisel ajal koolilastele mõeldud lastehoiukeskust. Ta peab ka nimekirja sõltumatute lapsehoidjate [3] kohta, kes võtavad lapsi enda juurde hoida. Sihtasutus kontrollib lapsehoidjaid enne nende lisamist nimekirja. Võimalikud lapsehoidjad võivad saada väljaõpet sihtasutuse kulul.

10. Vanema [4] järelepärimise peale selgitab sihtasutus kõigepealt lastehoiu eri võimalusi, mida ta pakub. Kui vanem otsustab kasutada sõltumatu lapsehoidja teenuseid, täpsustab sihtasutuse ekspert vanema soove. Selle teabe alusel pakub sihtasutus vanemale välja sobivaima lapsehoidja. Kui mõlemad pooled

3 — Neid nimetatakse „vastuvõtvateks vanemateks"; kasutan siiski väljendit „lapsehoidjad", et mitte ajada segi lapsevanemaid ja vastuvõtvaid vanemaid.

4 — Või tööandja; ilmselt kasutavad mõned tööandjad oma töötajate lastehoiuks sihtasutuse teenuseid. Seetõttu võib mõistet „vanem" tõlgendada nii, et see hõlmab selliseid tööandjaid.

on rahul, sõlmivad lapsehoidja ja vanem kirjaliku lepingu, mille alusel maksab vanem iga lapse hooldamise eest tunnitasu. 1998. aastal oli kõnealune tunnitasu 5 Hollandi kuldnat. [5]

11. Sihtasutus ei võta seoses lepinguga mitte mingisugust vastutust. Samuti ei taga ta, et sõltumatut lapsehoiuteenust tegelikult osutatakse nõutud tundidel; ta võtab endale vaid kohustuse püüda vanem sobiva hoidjaga kokku viia. Vanem võib siiski kasutada sihtasutuse enda teenuseid, kui kumbki pool soovib lepingu katkestada või kui lepingu tingimusi rikutakse.

12. 1998. aastal küsis sihtasutus vanematele osutatud teenuste eest 3,45 Hollandi kuldnat [6] lapse kohta iga tunni eest, mille jooksul kasutati sõltumatu lapsehoidja teenuseid. Lapsehoidjale ei makstud sellest summast midagi.

13. Sellise teenuste osutamise tõttu tuli sihtasutusel tasuda ajavahemiku jaanuar – märts 1998 eest käibemaksu summas 6424 Hollandi kuldnat [7]. Sihtasutus esitas selle peale kaebuse, väites, et kõnealused teenused olid kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkte g ja h üle võtva Madalmaade õigusakti alusel käibemaksust vabastatud.

14. Piirkondlik apellatsioonikohus Gerechtshof te Arnhem leidis, et sihtasutus tegutseb lastehoiu valdkonnas ja et sõltumatute lapsehoidjatega seotud vahendustegevust on väga raske lugeda „muuks kui vaid lastehoiu eesmärke teenivaks tegevuseks" [8], kuigi sihtasutus ei ole kõnealuse lastehoiutegevusega otseselt seotud. Järelikult kuulus selline tegevus vaidlusaluse käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse.

15. Maksuhaldur on nüüd esitanud kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile, väites, et sihtasutus osutab vahendajana tegutsedes eraldiseisvat äriteenust, viies konkreetses valdkonnas kokku pakkumise ja nõudmise. See teenus ei ole lastehoid ja selle osutamine ei ole sihtasutuse pädevuses, kuna sihtasutus on kõnealust maksuvabastust üle võtva Madalmaade õigusakti sätete kohaselt

5 — Umbes 2,27 eurot; sihtasutuse veebisaidilt võib lugeda, et 2005. aastal on tunnitasu olenevalt laste arvust kas 2,5 või 3,3 eurot tunnis.

6 — Umbes 1,57 eurot; 2005. aastal on tasu koos käibemaksuga 2,89 eurot. Tunnitasu kokku on seega 5,39 või 6,19 eurot. Sihtasutuse enda osutatud lastehoiuteenuse tunnitasu on 2005. aastal üldjuhul vahemikus 5,34—6,07 eurot.

7 — Umbes 2920 eurot.

8 — Hoge Raad der Nederlandeni sõnade kohaselt: „[...] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar".

„lastehoiuks kui selliseks mõeldud asutus". Kõnealune teenus ei ole ka sihtasutuse enda osutatud lastehoiuteenustega seotud niivõrd otseselt, et seda saaks lugeda osutatuks lastehoiu kui sellisega tegeleva asutuse poolt.

Madalmaade õigusaktide alusel on sihtasutus lastehoiuteenuste osutamiseks tunnustatud organisatsioon ja see puudutab nii tegelikku lastehoidu kui ka vaidlusaluseid teenuseid.

18. Kirjalikke märkusi on esitanud sihtasutus, Madalmaade valitsus ja komisjon. Kohtuistungi korraldamist ei ole taotletud ja seda ei ole toimunud.

16. Hoge Raad der Nederlanden leiab, et kaebuses tõstatatakse küsimus, kas kõnealune teenus kuulub kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g või vahest punkti h või i kohaldamisalasse. Seetõttu on ta esitanud järgmise eelotsuse küsimuse:

Hinnang

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkte g, h ja i tuleb tõlgendada nii, et eespool kirjeldatud teenus, mis seisneb koolieelikuid ja koolivälisel ajal koolilapsi hõlmava sõltumatute lastehoidjate osutatava lastehoiuteenuse vahendamises, kuulub ühe või mitme nimetatud sätte alla?"

Esialgsed märkused

19. Hoge Raad der Nederlandeni küsimus puudutab sihtasutuse osutatud teenuste liigitamist, kui sihtasutus tegutseb vahendajana vanemate ja sõltumatute lapsehoidjate vahel.

17. Hoge Raad der Nederlanden täpsustab lisaks, et on üldiselt teada, et sihtasutuse enda lastehoiuteenused on maksust vabastatud ja et seoses sellega tuleb sihtasutust lugeda kuuenda direktiivi asjaomaste sätete seisukohast tunnustatud organisatsiooniks;

20. Sihtasutuse ja maksuhalduri vaidlus on seotud käibemaksu tasumisega nendelt summadelt, mida sihtasutus nõuab vanematelt iga tunni eest, mille jooksul hoiab last sõltumatu lapsehoidja.

21. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõikest 1 ja artikli 11 A osa lõikest 1 ilmneb, et teenuse maksustamise korral tuleb maksu tasuda teenuse eest saadud tasu pealt. Seega tuleb teenuste osutamise eest tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos. [9]

22. Eelotsusetaotluses ei ole seatud kahtluse alla otsese seose olemasolu sihtasutuse poolt vahendajana osutatud teenuste ja nende summade vahel, mida ta saab sõltumatu lastehoiuteenuse iga tunni eest; tundub, et Hoge Raad der Nederlandenis seda ei käsitleta. Euroopa Kohtule ei ole sellega seoses esitatud ka mingeid märkusi.

23. Neil põhjustel piirdun Hoge Raad der Nederlandeni tegelikult esitatud küsimuse analüüsimisega.

24. Siiski märgin, et lepingute teatavad üksikasjad, nagu need on esitatud, võivad viidata sellele, et teenuse ja vaidlusaluse tasu vahel puudub oluline seos. Näiteks: tasu ei maksta mitte algse teenuse osutamise ajal, vaid korduvalt järgneva perioodi jooksul; selle kestus ja kogusumma võivad olla väga erinevad, kuid erinevus ei sõltu algse teenuse mingist konkreetsest üksikasjast; summa on suhteliselt suur ja tundub, et see on arvutatud selliselt, et tagada vanematele ühesugune tunnihind, olenemata sellest, kas lastehoiuteenust osutab sihtasutus ise või sõltumatu lapsehoidja; lisaks ei võta sihtasutus mingisugust vastutust seoses osutatud sõltumatu lastehoiuteenusega, mille alusel tasu arvutatakse.

Esitatud küsimus

Kohaldamisala

25. Küsimus on selles, kas sihtasutuse kui vahendaja teenused, nagu neid eelotsusetaotluses kirjeldati, on artikli 13 A osa lõike 1 punktide g, h või i alusel maksust vabastatud.

26. Selleks peavad need olema mõne neis punktides määratletud tegevusega otseselt seotud. [10]

9 — Vt ka 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council (EKL 1988, lk 1443, punktid 11 ja 12), 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma (EKL 1994, lk I-743, punkt 13) ja 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf (EKL 2002, lk I-3293, punkt 39).

10 — Inglise keeles kasutatakse punktis i sõna „related" ja punktides g ja h sõna „linked", kuid see tundub olevat iseloomulik vaid ingliskeelsele versioonile; teistes keeleversioonides kasutatakse kõigis kolmes sättes ühte ja sama sõna ja ei ole põhjust eeldada, et nende tähendus pidi olema erinev.

27. Hoge Raad der Nederlandeni sõnade kohaselt on sihtasutuse vahendusteenused „seotud lastehoiuga [...] lapsehoidjate juures".

28. Seega ei saa need olla seotud sihtasutuse enda osutatud lastehoiuteenusega — mille puhul ei saa öelda, et sihtasutus tegutseb „vahendajana" ja mille eest ta vaidlusalust tunnitasu ei nõua —, vaid ainult sõltumatute lapsehoidjate osutatud teenusega.

29. Nõustun Madalmaade valitsusega selles, et ei ole alust oletada, et selline lastehoiuteenus võib kuuluda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i sätestatud hariduse kategooriasse. Muidugi on võimalik siduda lastehoiuteenust haridusega, sõltumata lapse vanusest, ja teatavad sõltumatud lapsehoidjad võivad tõesti tunda, et neil on hariduse andmisel oma osa, kuid see ei tähenda, et haridust nähakse kõnealuse lastehoiuteenuse loomuliku koostisosana.

30. Lastehoiuteenus tundub siiski põhimõtteliselt kuuluvat „hoolekande ja sotsiaalkindlustuse" ja/või „laste ja noorte kaitsmise" alla artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h tähenduses ning vastupidist ei ole ka väidetud. Kuna mõlema kõnealuse maksuvabastuse kohaldamise tingimused on samad, puudub vajadus otsustada neist ühe või teise kasuks.

31. Kahtlemata on sihtasutus organisatsioon, keda liikmesriik tunnustab heategevana artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h tähenduses.

32. Sihtasutus rõhutab ka, et vanemad saavad vaid tema vahendustegevuse kaudu juurdepääsu tema nimekirja kuuluvate sõltumatute lapsehoidjate teenustele ja eelkõige tänu tema sõelumisele ja nõustamisele juurdepääsu kõige sobivamate lapsehoidjate teenustele. Tema teenust tuleb lugeda lastehoiuteenuse osutamise eeltingimuseks ja seega selle juurde kuuluvaks abiteenuseks.

33. Nii Madalmaade valitsus kui ka komisjon väidavad siiski, et sihtasutuse kui vahendaja teenused ei ole sõltumatute lapsehoidjate osutatud lastehoiuteenusega „otseselt seotud" ja et kõnealune lastehoiuteenus ei

saa olla sellega seotud teenuste maksuvabastuse aluseks, kuna see ise ei ole maksuvaba teenus.

34. Madalmaade valitsus väidab teise võimalusena, et maksuvabastuse kohaldamist takistab artikli 13 A osa lõike 2 punkt b, kuna teenus ei ole ühest küljest kõnealuse lastehoiuteenuse osutamise jaoks tingimata vajalik ja kuna teisest küljest on selle eesmärk teenida sihtasutusele lisatulu sellise teenuse osutamise kaudu, mis konkureerib käibemaksustatavate äriteenustega.

35. Seega tundub mulle, et kuigi sihtasutuse vahendusteenust võib vähemalt laiemas mõttes sõltumatute lastehoiuteenustega otseselt seostada, on maksuvabastuse kohaldamisel mitu võimalikku takistust. Seoses sellega on olulised järgmised küsimused:

i) kas vahendusteenused on lastehoiuteenustega „otseselt seotud";

ii) kas maksuvabastuse aluseks võib olla seos lastehoiuteenustega, kui need ise ei ole maksust vabastatud;

iii) kas vahendusteenused on lastehoiuteenuste osutamiseks tingimata vajalikud;

iv) kas põhieesmärk on lisatulu teenimine ja kas teenus konkureerib käibemaksustatavate äriteenustega?

36. Kui vastus mõnele küsimusele esimesest kolmest on eitav või neljandale küsimusele jaatav, ei saa kirjeldatud teenuseid maksust vabastada. Kõik need küsimused eeldavad asjaolude hindamist, kuid vähemalt esimese kolme osas esineb ka tõlgendamisprobleeme, mida võib lahendada Euroopa Kohus.

37. Lõpuks võib märkida, et käibemaksuvabastuse tagajärjed võivad sõltuvalt asjaoludest olla erinevad. Kui konkreetne tehing on maksust vabastatud, ei saa tarnija maha arvata sisendkäibemaksu selliste kaupade või teenuste puhul, mida ta on omandanud tehingu sooritamise eesmärgil; samuti ei saa klient maha arvata ühtki osa sellest maksust, mis on varjatult ja nähtamatult osa tehingu

maksumusest. Võib eeldada, et sihtasutus kaalus vaidlusaluse teenuse maksuvabastust taotledes oma olukorda, kuid on raske ette näha, et maksuvabastus on alati kasulik teiste jaoks, kes võivad osutada võrreldavat teenust. Seetõttu tuleb asjaomaseid sätteid tõlgendada tasakaalustatult ja neutraalselt.

i) Kas vahendusteenused on lastehoiuteenustega „otseselt seotud"?

38. Artikli 13 A osa lõike 1 maksuvabastuste loetelus on põhjalikult viidatud kaupadele ja teenustele, mis on mingil viisil seotud avalikes huvides tegutsemisega.

39. Lisaks punktidele g, h ja i on „otsese" seose kriteerium määratletud täpsemalt punktides b, l, m ja n. Kasutatud terminoloogia ei ole alati ühtne ja eri keeleversioonid on erinevad, kuid mulle tundub, et kõigis punktides on lähtutud samast kontseptsioonist.

40. Seevastu mõnes punktis on viidatud kaudsemale seosele, kasutades selliseid sõnu nagu „seotud", „eesmärgiga" või „jaoks" (vastavalt punktid a, k ja o; jällegi on eri keeleversioonid erinevad).

41. Seda arvestades leian, et Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Dudda, [11] millele sihtasutus püüab analoogia põhjal tugineda, ei ole antud juhul oluline. Kõnealune kohtuasi oli pigem seotud mitte ainult teenuse osutamise koha kui maksuvabastuse olemasolu määramisega, vaid puudutas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c alusel konkreetselt teatavate kultuuri- vms tegevusega „seotud teenuste" või „abiteenustena" määratletud teenuste osutamist. Selles kohtuasjas käsitletud seos on selgelt pigem kaudne kui otsene.

42. Komisjon ja Madalmaade valitsus viitavad kohtuasjale komisjon *vs.* Saksamaa, [12] milles Euroopa Kohus leidis, et uurimisprojektid, mida riiklikud ülikoolid teostavad tasu eest, ei ole artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tähenduses ülikooliharidusega otseselt seotud, kuna maksuvabastuse eesmärk on esiteks tagada, et juurdepääsu haridusele ei takista kulude suurenemine, mis järgneb sellega otseselt seotud kaupade või teenuste maksustamisele käibemaksuga (ja tasuliste

11 — 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94 (EKL 1996, lk I-4595).

12 — 20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00 (EKL 2002, lk I-5811, eelkõige punkt 45 jj); vt ka 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249).

uurimisprojektide maksustamise puhul sellist takistust ei teki), ja teiseks, kuigi selliste projektide teostamist võib pidada ülikoolihariduse andmisel ülimalt kasulikuks, ei ole see tingimata vajalik, et saavutada üliõpilaste koolitamise eesmärk, st anda neile võimalus sooritada oma kutsetegevust.

43. Esimese aspektiga seoses tundub vaieldav, et vanema ja lapsehoidja kokkuviimise teenuse ühekordse tasu maksustamine ei takista juurdepääsu lastehoiuteenustele. See ei pruugi olla tõsi, kui teenuselt võetav tasu moodustab olulise osa tasust, mida makstakse lapsehoiu iga tunni eest seni, kuni lapsehoiuteenust osutatakse. Siinkohal kerkib taas küsimus teenuse ja tasu vahelise seose kohta. [13]

44. Mis puudutab teist aspekti, siis kahtlen, kas otsese seose olemasolu teenuse osutamise ja tegevuse vahel viitab tingimata sellele, et teenuse osutamine peab olema tegevuse eesmärgi saavutamiseks tingimata vajalik.

45. Kuna kõigile artikli 13 A osa lõike 1 sätetele, mis kohaldavad otsese seose kriteeriumi, kehtib ka artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimeses taandes sätestatud tingimus, mille kohaselt peab teenus olema maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik, on see punkt käesoleval juhul ebaoluline. Käsitlen seda edaspidi punktis iii.

ii) Kas maksuvabastuse aluseks võib olla seos lastehoiuteenustega, kui need ise ei ole maksust vabastatud?

46. Komisjon ja Madalmaade valitsus väidavad, et kuigi sihtasutuse kui vahendaja pakutud teenuste ja sõltumatute lapsehoidjate osutatud lastehoiuteenuse vahel võib olla otsene seos, peavad lastehoiuteenused ise vastama artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h sätestatud maksuvabastuse tingimustele, selleks et ka seotud teenuseid saaks lugeda nendele tingimustele vastavateks. Teisisõnu, lastehoiuteenuseid peavad eelkõige osutama „avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised heategevana tunnustatud organisatsioonid".

13 — Vt minu märkused punktis 24.

47. Artikli 13 A osa lõike 1 punktidele b, g, h, i, l, m ja n on ühine see, et nad kõik kasutavad teenuse osutamise ja avalikes huvides tegutsemise vahelise otsese seose kontseptsiooni, kusjuures asjaomast teenust osutav üksus on avalik-õiguslik või heategev organisatsioon, kultuuriasutus, ühendus, mittetulundusorganisatsioon või muu sarnane üksus, ja nende kõigi suhtes kohaldatakse artikli 13 A osa lõike 2 punkti b sätteid.

48. Nad erinevad siiski selle poolest, kuidas kõnealune seos on väljendatud: „haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus" (b); „otseselt" hoolekande, laste kaitsmise ja muu sarnase tegevusega „seotud teenused ja kaup" (g ja h); haridus „sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup" (i); teenuste osutamine „ja nendega otseselt seotud kauba tarnimine" teatavate organisatsioonide liikmetele (l); „teatavad otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenused" (m); teatavad kultuuriteenused „ja nendega otseselt seotud kaup" (n).

49. Sõna-sõnalt lugedes võib väita, et punktid b, i, l, ja n vabastavad maksust konkreetse avalikes huvides toimuva tegevuse koos selle vabastatud tegevusega otseselt seotud teiste teenustega, samas kui punktid g, h ja m vabastavad maksust teatavad konkreetse tegevusega otseselt seotud teenused, sõltumata sellest, kas see tegevus ise on maksuvaba või mitte.

50. Tundub, et selle argumendi viimane osa ei ole siiski õige. Komisjoni väite kohaselt tundub see olevat vastuolus kõnealuste sätete loogikaga ja — nagu märgib Madalmaade valitsus — artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimese taande sõnastusega, milles on sätestatud, et kõnealune teenus või kaup peab olema „maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik".

51. Seetõttu tundub, et otseselt seotud teenuste vabastamiseks maksust peab ka põhitegevus olema maksust vabastatud ja seega vastama kõigile maksuvabastuse tingimustele — muu hulgas nõudele, et seda teostab avalik-õiguslik organisatsioon või mõni teine heategevana tunnustatud organisatsioon. [14]

14 — Vt ka 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest (EKL 2005, lk I-4427, punkt 30).

52. Kui sihtasutus tegutseb üksnes vahendajana, peavad tema kui vahendaja teenuste vabastamiseks maksust artikli 13 A osa lõike 1 punkti g või h alusel ka sõltumatute lapsehoidjate osutatud lapsehoiuteenused, millega vahendusteenused on seotud, vastama nimetatud sätete alusel maksust vabastamise tingimustele.

iii) Kas vahendusteenused on lastehoiuteenuste jaoks tingimata vajalikud?

54. Tundub olevat raske ette kujutada, et vanem kasutab lastehoiuteenuseid, kui teda ei ole kõigepealt lapsehoidjaga kokku viidud. Sihtasutus rõhutab, et kõnealused lastehoiuteenused on juurdepääsetavad vaid tema vahendustegevuse kaudu. Madalmaade valitsus väidab siiski, et kasutada saab ka teisi kanaleid, sealhulgas kuulutusi või äriagentuure.

53. Sõltumatud lapsehoidjad ei ole ilmselgelt avalik-õiguslikud organisatsioonid. Euroopa Kohtu ülesanne ei ole otsustada, kas nad on tunnustatud heategevate organisatsioonidena. Tunnustamine on riiklike ametiasutuste ülesanne ja nendel ametiasutustel on selles osas kaalutlusõigus, mida nad tohivad kasutada kooskõlas ühenduse õigusega ja kohtuliku kontrolli tingimusel.[15] Sõltumatute lapsehoidjate tunnustamise võimalusega seoses võib viidata Euroopa Kohtu otsustele kohtuasjades Bulthuis-Griffioen[16] ja Gregg[17], millest ilmneb, et füüsilisi isikuid võib selliselt tunnustada vaid juhul, kui nad on „ettevõtjad".

55. Mulle tundub, et kui sihtasutus tegeleb üksnes sellega, et peab kõikidest teadaolevatest lastehoiuteenust pakkuvatest isikutest nimekirja ning teeb selle nimekirja vanematele kättesaadavaks, ei saa teenust kuidagi kirjeldada tingimata vajalikuna. On olemas palju teisi viise, kuidas vanemad saavad võimalike lapsehoidjatega ühendust võtta.

56. Kui aga sihtasutuse sõelumis- ja koolitustegevus on selline, et tema vahendusteenused tagavad juurdepääsu vaid niivõrd pädevatele ja usaldusväärsetele lapsehoidjatele, et vanemad ei oleks neid suutelised muul viisil leidma, võib viimati nimetatud teenuseid lugeda tingimata vajalikuks, et

15 — Vt kohtuotsus Kingscrest, eelkõige selle punkt 48 jj.

16 — 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-453/93 (EKL 1995, lk I-2341).

17 — 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97 (EKL 1999, lk I-4947, eelkõige punktid 14–19).

saada juurdepääs kvaliteetsetele lastehoiuteenustele, kuigi sihtasutus ei vastuta mingite puuduste eest lastehoiuteenuste tegelikul osutamisel.

57. Seega leian, et asjaomaste asjaolude hindamine puudutab küsimust, kas lastehoiuteenused, millele tagati juurdepääs, on sellist laadi ja sellise kvaliteediga, et vanemad ei saa nendes sihtasutuse kui vahendaja teenuseid kasutamata kindlad olla.

iv) Kas põhieesmärk on lisatulu teenimine ja kas teenus konkureerib käibemaksustatavate äriteenustega?

58. Ka see on faktiküsimus, mida ei saa otsustada Euroopa Kohus, ja käesolevas asjas ei ole sellega seoses tõstatatud mingit konkreetset tõlgendamisküsimust. Toimikus olevad dokumendid ei kinnita, et äriagentuurid osutavad tõesti sihtasutuse teenusega sarnast teenust, kuigi Madalmaade valitsus seda väidab. Kui tuleb hinnata pakutud teenuse eesmärki, võib olla asjakohane võtta arvesse ühest küljest seda, et sihtasutus on mittetulundusorganisatsioon ja teisest küljest vaidlusaluse maksu summat ja arvutamisviisi.

Ettepanek

59. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandenile järgmiselt:

Kui avalik-õiguslik organisatsioon või asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioon tegutseb lastehoiuteenuseid vajavate ja neid teenuseid

pakkuvate isikute vahendajana, võib tema vahendusteenuse vabastada käibemaksust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 13 A osa lõike 1 punkti g või h alusel ainult juhul, kui:

— käibemaksu kohaldamine takistaks juurdepääsu lastehoiuteenustele, suurendades nende maksumust;

— lastehoiuteenused ise vastavad selle (nende) sättega (sätetega) ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise tingimustele;

— lastehoiuteenused on sellist laadi või sellise kvaliteediga, et neid vajavad isikud ei saa selles laadis või kvaliteedis vahendusteenuseid kasutamata kindlad olla; ja

— vahendusteenuste põhieesmärk ei ole lisasissetuleku teenimine käibemaksustatavate äriühingute teostatavate tehingutega otseselt konkureerivate tehingute kaudu.