STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

ĢENERĀLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [*F. G. JACOBS*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 15. septembrī [1]

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz organizāciju, kura pati nodrošina aprūpi pirmsskolas vecuma bērniem un skolas vecuma bērniem laikā, kad nenotiek mācības, bet kura arī palīdz vecākiem sazināties ar neatkarīgiem dienas aprūpētājiem, kas sniedz tādu pašu pakalpojumu. Pēdējā gadījumā tā ņem maksu no vecākiem atbilstīgi stundas likmei papildus tam, ko tie maksā aprūpētājiem, lai gan tā neiejaucas turpmākajās attiecībās starp vecākiem un aprūpētājiem un arī neuzņemas atbildību attiecībā uz pēdējo sniegto pakalpojumu.

2. Tiesvedībā valsts tiesā ir strīds par to, vai organizācijas ņemtā maksa no vecākiem atbilstīgi stundas likmei ir apliekama ar PVN. Šajā sakarā *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) jautā, vai organizācijas kā starpnieces starp vecākiem un aprūpētājiem pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN kā pakalpojumi, kas cieši saistīti ar sociālās aprūpes darbu, bērnu aizsardzību vai bērnu izglītību.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

Atbilstošais tiesiskais regulējums

3. Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas [2] 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

4. Saskaņā ar 4. panta 1. un 2. punktu nodokļa maksātājs nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību — tas ir, visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

darbību un brīvo profesiju darbības — neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultātiem.

5. Saskaņā ar 11. panta A daļas 1. punktu ar dažiem izņēmumiem un precizējumiem, kas šeit nav būtiski, pakalpojumu sniegšanas gadījumā summa, kurai uzliek nodokli, ir summa, kuru piegādātājs saņēmis no klienta.

6. Sestās direktīvas 13. panta A daļa nosaka atbrīvojumus no PVN dažām darbībām sabiedrības interesēs. Šī panta 1. punkts, ciktāl tas attiecas uz lietas būtību, nosaka:

"[..] dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

g) tādu pakalpojumu sniegšanu un tādu preču piegādi, kas ir cieši saistīti ar sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām;

h) tādu pakalpojumu sniegšanu un tādu preču piegādi, kas ir cieši saistīti ar bērnu un jauniešu aizsardzību, ko veic publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām;

i) bērnu vai jauniešu izglītību, skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju, ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, kurām attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus;

[..]."

7. Tomēr 2. punkta b) apakšpunkts noteic:

"Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

— tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,

— to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis."

Fakti un tiesvedība

8. Saskaņā ar iesniegto lūgumu *Stichting Kinderopvang Enschede* (turpmāk tekstā — "Fonds") ir bezpeļņas organizācija. Tās mērķis būtībā ir sniegt un attīstīt dažādus bērnu aprūpes pakalpojumus, atsaucoties uz strādājošu vecāku nepieciešamību pēc bērnu aprūpes pakalpojumiem, un darboties kā starpniekam starp vecākiem un neatkarīgiem bērnu aprūpētājiem.

9. Fonds pats vada virkni bērnu aprūpes centru pirmsskolas vecuma bērniem un skolas vecuma bērniem laikā, kad nenotiek mācības. Tas arī uztur sarakstu ar neatkarīgiem bērnu aprūpētājiem [3], kuri aprūpē bērnus savās mājās. Pirms iekļaušanas sarakstā Fonds bērnu aprūpētājus pārbauda. Potenciālajiem bērnu aprūpētājiem ir iespēja apmeklēt Fonda apmaksātu kursu.

10. Atsaucoties uz kāda vecāka iesniegto lūgumu [4], Fonds vispirms izskaidro dažādas tā piedāvātās aprūpes formas. Ja vecāks nolemj izmantot neatkarīga bērnu aprūpētāja pakalpojumus, Fonda speciālists pārrunā vecāka vēlmes. Pamatojoties uz šo informāciju, Fonds iepazīstina vecāku ar vispiemērotāko bērnu aprūpētāju. Ja kontakts abas

3 — Pazīstami kā "viesvecāki"; tomēr es uz tiem atsaukšos kā uz "aprūpētājiem", lai izvairītos no sajukuma starp vecākiem un viesvecākiem.

4 — Vai darba devēja; acīmredzot daži darba devēji izmanto Fonda pakalpojumus, lai nodrošinātu savus darbiniekus ar bērnu aprūpes pakalpojumiem. No tā izriet, ka "vecāks" ietver arī šādus darba devējus.

puses apmierina, starp aprūpētāju un vecāku tiek noslēgts rakstveida līgums, saskaņā ar kuru vecāks maksā stundas likmi par katra bērna aprūpi. 1998. gadā šī stundas likme bija NLG 5[5].

11. Fonds neuzņemas atbildību, kas varētu rasties saistībā ar šo līgumu. Tāpat tas negarantē, ka neatkarīgā aprūpe faktiski tiks nodrošināta pieprasītajās stundās; tas vienīgi apņemas pielikt visas pūles, lai vecāki satiktos ar piemērotu aprūpētāju. Tomēr vecāks var izmantot arī Fonda pakalpojumus, ja kāda no pusēm vēlas izbeigt līgumu vai ja netiek ievēroti tā noteikumi.

12. 1998. gadā Fonds par vecākiem sniegtajiem pakalpojumiem pieprasīja samaksu NLG 3,45[6] apmērā par bērnu par katru stundu, kad tika izmantoti neatkarīgā aprūpētāja pakalpojumi. No šīs summas aprūpētājs neko nesaņēma.

13. Par sniegtajiem pakalpojumiem Fondam tika aprēķināts PVN NLG 6424[7] apmērā par laika periodu no 1998. gada janvāra līdz martam. Tas pārsūdzēja aprēķinu, apgalvojot, ka attiecīgie pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu, ar ko ievieš Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunktu.

14. Reģionālā apelācijas tiesa nosprieda, ka Fonds darbojas bērnu aprūpes jomā un ka tā starpniecības darbība attiecībā uz neatkarīgajiem aprūpētājiem vienkārši nevar tikt uzskatīta par "citādu kā tādu, kas ekskluzīvi kalpo bērnu aprūpes mērķiem"[8], pat ja tie tieši neiesaistās šajā aprūpē. Līdz ar to šīs darbības ietilpa attiecīgā atbrīvojuma jomā.

15. Nodokļu institūcijas ir iesniegušas kasāciju *Hoge Raad*, apgalvojot, ka, darbojoties kā starpnieks, Fonds sniedz atsevišķu komercpakalpojumu, noteiktajā jomā saliekot kopā piedāvājumu ar pieprasījumu. Šis pakalpojums nav bērnu aprūpe un Fonds to nesniedz kā "organizācija, kas sniedz bērnu aprūpes

5 — Apmēram EUR 2,27; no Fonda interneta lapā pieejamās informācijas šķiet, ka 2005. gadā likme ir EUR 2,50 vai 3,30 par stundu atkarībā no bērnu skaita.

6 — Apmēram EUR 1,57; 2005. gadā likme ir EUR 2,89, ieskaitot PVN. Par stundu tādējādi kopā ir jāmaksā EUR 5,39 vai 6,19. Stundas maksa par paša Fonda sniegto bērnu aprūpi 2005. gadā parastos gadījumos ir no EUR 5,34 līdz 6,07.

7 — Apmēram EUR 2920.

8 — "[..] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar", *Hoge Raad* vārdiem sakot.

pakalpojumus kā tādus" saskaņā ar Nīderlandes tiesību normām, ar ko ievieš attiecīgo izņēmumu. Tāpat arī pakalpojums nav tik cieši saistīts ar paša Fonda nodrošināto bērnu aprūpi, lai to varētu uzskatīt par tādu, ko sniedz organizācija, kas nodarbojas ar bērnu aprūpi kā tādu.

16. *Hoge Raad* uzskata, ka apelācija rada jautājumu, vai attiecīgais pakalpojums ir atbrīvojams no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) vai, iespējams, h), vai i) apakšpunktu. Tāpēc tā ir uzdevusi šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g), h) un i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka [iesniedzējtiesas lēmumā] aprakstītā pakalpojumu sniegšana — starpniecība aprūpes nodrošināšanā pirmsskolas vecuma bērniem un skolas vecuma bērniem laikā, kad nenotiek mācības, pie viesvecākiem mājās — ir jāuzskata par tādu pakalpojumu sniegšanu, kas ir minēta vienā vai vairākās no minētajām normām?"

17. *Hoge Raad* turpinājumā precizē, ka ir skaidrs — Fonda paša sniegtie bērnu aprūpes pakalpojumi netiek aplikti ar nodokli un ka šajā sakarā Fonds ir jāuzskata par atzītu organizāciju Sestās direktīvas atbilstošo noteikumu izpratnē; saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu tā ir atzīta bērnu aprūpes organizācija gan attiecībā uz bērnu faktisku aprūpi, gan attiecīgajiem pakalpojumiem.

18. Fonds, Nīderlandes valdība un Komisija ir iesnieguši rakstveida apsvērumus. Nav izteikts lūgums noturēt tiesas sēdi un tāda nav noturēta.

Vērtējums

Ievada apsvērumi

19. *Hoge Raad* jautājums attiecas uz Fonda sniegtā pakalpojuma klasifikāciju, kad tas darbojas kā starpnieks starp vecākiem un neatkarīgiem aprūpētājiem.

20. Strīds starp Fondu un nodokļu iestādēm attiecas uz PVN piemērošanu summām, kuras Fonds saņem no vecākiem par katru stundu, kad neatkarīgais aprūpētājs pieskata bērnu.

21. No Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta un 11. panta A daļas 1. punkta ir skaidrs, ka, ja pakalpojums tiek aplikts ar nodokli, ar nodokli tiek aplikta arī atlīdzība par pakalpojumu. Līdz ar to pakalpojumu sniegšana tiek aplikta ar nodokli tikai tad, ja ir tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību [9].

22. Tiešas saiknes esamība starp Fonda kā starpnieka pakalpojumiem un summām, kuras tas saņem par neatkarīgas aprūpes stundu, iesniegtajā lūgumā netiek apstrīdēta; nešķiet, ka par to būtu strīds *Hoge Raad*. Arī Tiesai nav iesniegti nekādi paskaidrojumi šajā sakarā.

23. Šādos apstākļos es ierobežošu manis veikto analīzi ar jautājumu, kuru *Hoge Raad* faktiski ir uzdevusi.

24. Katrā ziņā es tikai vēlētos atzīmēt, ka dažu darbību pazīmes tādā veidā, kā tās ir pasniegtas, var likt domāt, ka nepastāv reālas saiknes starp pakalpojumu un attiecīgo atlīdzību. Piemēram, samaksa tiek veikta nevis sākotnējā pakalpojuma laikā, bet par atkārtotiem gadījumiem noteiktā periodā; tā var būtiski atšķirties gan ilguma, gan kopējās summas ziņā, taču sākotnējais pakalpojums nekādā veidā nenosaka atšķirības; summa ir relatīvi liela un šķiet, ka tiek aprēķināta tādējādi, lai stundas izmaksa, kas jāmaksā vecākiem, ir tāda pati gan tad, kad aprūpi nodrošina pats Fonds, gan tad, kad to nodrošina neatkarīgais aprūpētājs; un Fonds neuzņemas atbildību attiecībā uz sniegto neatkarīgo aprūpi, uz kuru pamatojoties tiek aprēķināta samaksa.

Uzdotais jautājums

Piemērojamība

25. Jautājums ir par to, vai Fonda kā starpnieka pakalpojumi tādi, kādi tie ir aprakstīti lūgumā, ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta g), h) vai i) apakšpunktu.

26. Lai tas tā būtu, tiem ir jābūt cieši saistītiem [10] ar darbību, kas definēta vienā no šiem apakšpunktiem.

9 — Skatīt arī 1988. gada 8. marta spriedumu lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council* (*Recueil*, 1443. lpp., 11. un 12. punkts), 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-16/93 *Tolsma* (*Recueil*, I-743. lpp., 13. punkts) un 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-174/00 *Kennemer Golf* (*Recueil*, I-3293. lpp., 39. punkts).

10 — Vārda "related" (attiecināms) izmantošana i) apakšpunktā, kamēr g) un h) apakšpunktā tiek izmantots vārds "linked" (saistīts) varētu būt angļu valodas versijas īpatnība; citu valodu versijās visos trīs apakšpunktos tiek izmantots viens termins un nav iemesla domāt, ka bija domāta atšķirīga nozīme.

27. Fonda kā starpnieka pakalpojumus *Hoge Raad* ir aprakstījusi kā tādus, kas ir "saistībā ar bērnu aprūpi [..] viesvecāku mājās".

28. Tādējādi tie nevar būt saistīti ar paša Fonda sniegto bērnu aprūpi, attiecībā uz kuru nevar teikt, ka tas darbojas kā "starpnieks" un attiecībā uz kuru tas neiekasē attiecīgo maksu par stundu — bet tikai ar to aprūpi, kuru sniedz neatkarīgie aprūpētāji.

29. Es piekrītu Nīderlandes valdībai, ka nav pamata uzskatīt, ka šāda bērnu aprūpe var ietilpt Sestās direktīvas 13. punkta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā minētājā izglītības kategorijā. Protams, ir iespējams apvienot bērnu aprūpi ar izglītību, neņemot vērā bērna vecumu, un varētu būt, ka atsevišķi neatkarīgie aprūpētāji faktiski domā, ka viņiem jābūt izglītojošai lomai, taču netiek ierosināts, ka izglītība ir paredzēta kā šeit aplūkotās bērnu aprūpes raksturīga daļa.

30. Tomēr bērnu aprūpe principā varētu atbilst "sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas darbam" un/vai "bērnu un jauniešu aizsardzībai" attiecīgi 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunkta nozīmē, un nav iesniegti nekādi pretēji priekšlikumi. Tā kā katra šāda izņēmuma piemērošanas nosacījumi ir identiski, nav nepieciešams izvēlēties vienu no tiem.

31. Nav strīda par to, ka Fonds ir attiecīgās dalībvalsts atzīta labdarības organizācija 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunkta nozīmē.

32. Fonds turklāt uzsver, ka tikai tā starpniecības rezultātā vecākiem ir pieeja tā sarakstā esošo neatkarīgo aprūpētāju pakalpojumiem un īpaši — pateicoties tā [veiktajai] atlasei un padomam — vispiemērotākajam aprūpētājam. Tā pakalpojums ir jāuzskata kā priekšnosacījums bērnu aprūpes pakalpojuma sniegšanai, un tādējādi tas ir uzskatāms par tā piederumu.

33. Tomēr Nīderlandes valdība un Komisija apgalvo, ka Fonda kā starpnieka pakalpojumi nav kvalificējami kā "cieši saistīti" ar neatkarīgu aprūpētāju sniegtajiem pakalpojumiem un ka bērnu aprūpe nevar būt par pamatu, lai

saistītos pakalpojumus atbrīvotu no nodokļa, jo tas pats par sevi nav no nodokļa atbrīvots pakalpojums.

34. Turklāt Nīderlandes valdība norāda, ka pakārtoti šis izņēmums saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktu ir izslēgts, tāpēc ka, no vienas puses, pakalpojums nav būtiski svarīgs attiecīgās aprūpes nodrošināšanai un, no otras puses, tas ir domāts, lai Fonds saņemtu papildu ienākumus, sniedzot pakalpojumus, kas konkurē ar komercpakalpojumiem, kuriem piemēro PVN.

35. Tādējādi, man šķiet, ka, lai gan Fonda starpniecības pakalpojumi varētu būt nepārprotami saistīti vismaz plašākā nozīmē ar neatkarīgiem bērnu aprūpes pakalpojumiem, izņēmuma piešķiršanai pastāv virkne iespējamo šķēršļu. Šajā sakarā ir būtiski šādi jautājumi:

i) Vai starpniecības pakalpojumi ir "cieši saistīti" ar bērnu aprūpes pakalpojumiem?

ii) Vai izņēmums var būt pamatots ar saistību ar bērnu aprūpes pakalpojumiem, ja tie paši nav no nodokļa atbrīvoti pakalpojumi?

iii) Vai starpniecības pakalpojumi ir būtiski svarīgi bērnu aprūpes pakalpojumiem?

iv) Vai galvenais mērķis ir saņemt papildu ienākumus un vai pastāv konkurence ar komercpakalpojumiem, kas tiek aplikti ar PVN?

36. Ja atbilde uz jebkuru no pirmajiem trīs jautājumiem ir negatīva vai uz ceturto jautājumu — pozitīva, aprakstītos pakalpojumus nevar atbrīvot no nodokļa. Visi šie jautājumi ietver faktu vērtējumu, bet vismaz attiecībā uz pirmajiem trim pastāv arī interpretācijas jautājumi, kurus šī Tiesa varētu paskaidrot.

37. Visbeidzot, var norādīt, ka atbrīvojuma no PVN iedarbība var mainīties atkarībā no apstākļiem. Gadījumā, ja noteikts darījums netiek aplikts ar nodokli, piegādātājs nevar atskaitīt priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, kurus tas ir iegādājies darījuma mērķim; tāpat arī klients nevar atvilkt kādu šī nodokļa daļu, kas paliks darījuma izmaksās apslēpts un neredzams. Varētu uzskatīt, ka Fonds ir apskatījis savu situāciju, prasot

nodokļa atbrīvojumu apstrīdētajam pakalpojumam, taču ir grūti paredzēt, vai atbrīvojums vienmēr būs izdevīgs citiem, kas sniedz līdzīgu pakalpojumu. Tāpēc attiecīgo normu interpretācijai ir piemērojama līdzsvarota un neitrāla pieeja.

i) Vai starpniecības pakalpojumi ir "cieši saistīti" ar bērnu aprūpes pakalpojumiem?

38. Izņēmumu saraksts 13. panta A daļas 1. punktā plaši atsaucas uz piegādēm, kuras kaut kādā veidā ir saistītas ar darbībām sabiedrības interesēs.

39. Papildus g), h) un i) apakšpunktam, b), l), m) un n) apakšpunkts precizē "ciešas" saistības kritērijus. Izmantotā terminoloģija nav vienmēr identiska, un varianti vienā vai citā valodas versijā ir atšķirīgi, tomēr man šķiet, ka visos gadījumos ir domāts viens un tas pats jēdziens.

40. Tam pretēji daži citi apakšpunkti nosaka brīvāku saistību, izmantojot tādus terminus kā "saistītu", "nolūkā" vai "sakarā ar" (attiecīgi a), k) un o) apakšpunkts; atkal ir atšķirības dažādu valodu versijās).

41. Šajā sakarā es neuzskatu par noderīgu Tiesas spriedumu lietā *Dudda* [11], kurā Fonds cenšas rast analoģiju. Tas ne tikai attiecās uz piegādes vietas noteikšanu, nevis uz atbrīvojuma esamību, bet arī bija īpaši saistīts ar pakalpojumu, kas definēti kā ar kultūras vai līdzīgām darbībām "saistītie" vai to "palīgpakalpojumi", piegādi saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktu. Saistības pakāpe ar šeit izskatāmo jautājumu ir drīzāk plaša nekā šaura.

42. Komisija un Nīderlandes valdība atsaucas uz lietu Komisija/Vācija [12], kurā Tiesa uzskatīja, ka valsts universitāšu par atlīdzību veiktie izpētes projekti nav cieši saistīti ar universitātes izglītību 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta nozīmē tāpēc, ka, pirmkārt, izņēmuma mērķis ir nodrošināt, ka piekļuve izglītībai netiek traucēta paaugstinātu izmaksu dēļ, kas rastos, ja cieši saistītās preces vai pakalpojumi tiktu aplikti ar PVN

11 — 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-327/94 (*Recueil*, I-4595. lpp.).

12 — 2002. gada 20. jūnija spriedums lietā C-287/00 (*Recueil*, I-5811. lpp., īpaši 45. un turpmākie punkti); skatīt arī 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-249. lpp.).

(un izpētes projektu, par kuriem tiek maksāta atlīdzība, aplikšana ar nodokli šādu traucēkli neradītu), un, otrkārt, lai gan šādi projekti varētu noderēt universitātes izglītībai, tie nav būtiski svarīgi, lai sasniegtu mērķi — apmācīt studentus profesionālās darbības veikšanai.

43. Attiecībā uz pirmo aspektu varētu apstrīdēt, ka vienas maksas par vecāku iepazīstināšanu ar aprūpētāju pakalpojumu aplikšana ar nodokli neapgrūtinātu piekļuvi bērnu aprūpei. Gadījumā, ja maksa par pakalpojumu ir būtiska daļa no samaksas par katru bērnu aprūpes stundu visā aprūpes [pakalpojuma] sniegšanas laikā, tas tā varētu nebūt. Tomēr šajā sakarā atkal rodas jautājums par saistību starp pakalpojumu un samaksu [13].

44. Attiecībā uz otro aspektu, es vilcinātos piekrist, ka ciešas saistības esamība starp piegādi un darbību neizbēgami netieši norāda, ka piegādei ir jābūt būtiski svarīgai darbības mērķu sasniegšanai.

45. Tomēr, ņemot vērā to, ka visi 13. panta A daļas 1. punkta noteikumi par ciešas saistības kritēriju piemērošanu arī tiek pakļauti nosacījumam 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā, ka piegādei ir jābūt būtiski svarīgai atbrīvotajiem darījumiem, šajā kontekstā jautājums nav būtisks. Es to apskatīšu iii) punktā.

ii) Vai izņēmums var būt pamatots ar saistību ar bērnu aprūpes pakalpojumiem, ja tie paši nav no nodokļa atbrīvoti pakalpojumi?

46. Komisija un Nīderlandes valdība ierosina, ka, pat ja ir cieša saistība starp Fonda kā starpnieka pakalpojumiem un neatkarīgu bērnu aprūpētāju sniegtajiem bērnu aprūpi, ir nepieciešams, lai pati bērnu aprūpe atbilstu 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunktā atbrīvojumam, lai par tādu tiktu uzskatīts arī saistītais pakalpojums. Citiem vārdiem sakot, bērnu aprūpi it īpaši ir jāsniedz "publisko tiesību subjektiem vai citām organizācijām, kas ir atzītas par labdarības organizācijām".

13 — Skat. manas piezīmes 24. punktā.

47. 13. panta A daļas 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktam ir kopīgs tas, ka tie visi izmanto ciešas saistības starp piegādi un darbību sabiedrības interesēs jēdzienu, kur šādu piegādi veic sabiedriska, labdarības, kultūras, asociatīva, bezpeļņas vai cita līdzīga rakstura organizācija, un uz tām visām attiecas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta noteikumi.

48. Tomēr tie atšķiras veidā, kādā ir izteikta saistība: "slimnīcas un medicīnisk[ā] aprūp[e], kā arī ar tām cieši saistītas darbības" [b) apakšpunkts]; "tādu pakalpojumu sniegšan[a] un tādu preču piegād[e], kas ir cieši saistīti ar sociālo aprūpi, bērnu aizsardzību un līdzīgām darbībām [g) un h) apakšpunkts]; izglītība "ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi" [i) apakšpunkts]; pakalpojumi un "cieši ar to saistītu preču piegād[e]" noteiktu organizāciju biedriem [l) apakšpunkts]; "dažļi] pakalpojum[i], kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu" [m) apakšpunkts]; atsevišķi kultūras pakalpojumi "un ar tiem cieši saistītas preces" [n) apakšpunkts].

49. Burtiski lasot, varētu apgalvot, ka saskaņā ar b), i), l) un n) apakšpunktu no nodokļa tiek atbrīvota noteikta darbība sabiedrības interesēs kopā ar citām piegādēm, kas cieši saistītas ar no nodokļa atbrīvoto darbību; kamēr saskaņā ar g), h) un m) apakšpunktu no nodokļa tiek atbrīvotas noteiktas piegādes, kas cieši saistītas ar noteiktu darbību, neatkarīgi no tā, vai šī darbība pati ir atbrīvota no nodokļa vai nav.

50. Šī argumenta pēdējā daļa tomēr nešķiet reāla. Kā to apgalvo Komisija, tā šķiet nesaskanīga ar noteikumu loģiku un, kā norāda Nīderlandes valdība, ar 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmo ievilkumu, kas noteic, ka attiecīgajām piegādēm ir jābūt "būtiski svarīg[ām] atbrīvotajiem darījumiem".

51. Tāpēc šķiet, ka, lai cieši saistītās piegādes būtu atbrīvotas no nodokļa, arī galvenajai darbībai ir jābūt atbrīvotai no nodokļa un tādējādi tai ir jāatbilst visiem atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumiem — ieskaitot prasību, ka to veic publisko tiesību subjekts vai cita organizācija, kas ir atzīta par labdarības organizāciju [14].

14 — Skat. arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello* (Krājums, I-4427. lpp., 30. punkts).

52. Līdz ar to, ja Fonds darbojas tikai kā starpnieks, lai šie [Fonda] sniegtie pakalpojumi tiktu atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta g) vai h) apakšpunktu, neatkarīgajai bērnu aprūpei, ar kuru tie ir saistīti, arī ir jāatbilst atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumiem saskaņā ar šiem noteikumiem.

iii) Vai starpniecības pakalpojumi ir būtiski svarīgi bērnu aprūpes pakalpojumiem?

54. Šķietami ir grūti pieņemt, ka vecāks varētu izmantot bērnu aprūpes pakalpojumus, pirms tam nekontaktējoties ar aprūpētāju. Fonds uzsver, ka attiecīgie bērnu aprūpes pakalpojumi ir pieejami, tikai izmantojot tā starpniecības darbību. Tomēr Nīderlandes valdība apgalvo, ka ir pieejamas arī citas iespējas, ieskaitot sludinājumus un komerciālas aģentūras.

53. Ir skaidrs, ka neatkarīgie aprūpētāji nav publisko tiesību subjekti. Šai Tiesai nav jānosaka, vai tie tiek uzskatīti par labdarības organizācijām. Atzīšana ir to valsts iestāžu ziņā, kurām ir rīcības brīvība, kas ir jāizmanto saskaņā ar Kopienu tiesībām un ko var pārsūdzēt tiesā [15]. Attiecībā uz iespēju atzīt neatkarīgos aprūpētājus var atsaukties uz Tiesas spriedumu lietā *Bulthuis-Griffioen* [16] un lietā *Gregg* [17], no kuriem izriet, ka fiziskas personas var tikt šādi atzītas tikai tad, ja tās "nodarbojas ar uzņēmējdarbību".

55. Man šķiet, ka, ja Fonds nedarītu neko vairāk kā vien uzturētu sarakstu ar visām zināmajām personām, kuras piedāvā bērnu aprūpi, un šis saraksts būtu pieejams vecākiem, šādu pakalpojumu nekādā ziņā nevarētu uzskatīt par būtiski svarīgu. Pastāv daudz citu veidu, kādā vecāki var sakontaktēties ar iespējamiem aprūpētājiem.

56. Tomēr, ja Fonda veiktās pārbaudes un apmācība ir tādas, ka tās starpniecības pakalpojumi dod pieeju tikai tādiem kompetentiem un uzticamiem aprūpētājiem, kādus vecāki savādāk nebūtu spējīgi atrast, tad šie pakalpojumi var tikt uzskatīti par būtiski

15 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, it īpaši 48. un turpmākos punktus.

16 — 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-453/93 (*Recueil*, I-2341. lpp.).

17 — 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 (*Recueil*, I-4947. lpp., it īpaši 14.–19. punkts).

svarīgiem, lai nodrošinātu piekļuvi šādas kvalitātes bērnu aprūpei pat tad, ja Fonds neuzņemas atbildību par faktiski sniegtās bērnu aprūpes jebkādiem trūkumiem.

57. Tādējādi es uzskatu, ka attiecīgais faktiskais izvērtējums ir par to, vai aprūpe, kurai tiek nodrošināta piekļuve, ir tāda veida vai tādas kvalitātes, kādu vecāki nevarētu saņemt bez Fonda kā starpnieka pakalpojumiem.

iv) Vai galvenais mērķis ir saņemt papildu ienākumus un vai pastāv konkurence ar komercpakalpojumiem, kas tiek aplikti ar PVN?

58. Tas atkal ir fakta jautājums, kuru šī Tiesa nevar izlemt, un šajā lietā nav izvirzīta kāda interpretācijas problēma attiecībā uz šo jautājumu. Lietas materiālos nav apstiprinājuma par to, ka komerciālās aģentūras patiešām sniedz pakalpojumu, kas ir līdzīgs Fonda sniegtajam pakalpojumam, lai gan Nīderlandes valdība tā apgalvo. Ja ir nepieciešams novērtēt piedāvātā pakalpojuma mērķi, varētu būt noderīgi ņemt vērā, no vienas puses, Fonda bezpeļņas statusu un, no otras puses, apstrīdētās maksas summu un aprēķina veidu.

Secinājumi

59. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Tiesai uz *Hoge Raad* uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

Ja publisko tiesību subjekts vai organizācija, kuru attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizāciju, darbojas kā starpnieks starp personām, kas meklē, un

personām, kas piedāvā bērnu aprūpes pakalpojumus, tās starpniecības pakalpojums var tikt atbrīvots no nodokļa saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze — 13. panta A daļas 1. punkta g) vai h) apakšpunkta noteikumiem tikai tad, ja:

— aplikšana ar PVN apgrūtinātu piekļuvi bērnu aprūpes pakalpojumiem paaugstinātu izmaksu dēļ;

— bērnu aprūpes pakalpojumi paši atbilst atbrīvojumam saskaņā ar šo pašu normu [ar šīm pašām normām];

— šie bērnu aprūpes pakalpojumi ir tāda veida vai tiem ir tāda kvalitāte, ko šos pakalpojumus meklējošiem nevarētu nodrošināt bez starpnieku pakalpojumu izmantošanas, un

— starpniecības pakalpojumu galvenais mērķis nav gūt papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu, kuriem jāmaksā PVN, darījumiem.