STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

GENERALINIO ADVOKATO
F. G. JACOBS IŠVADA,
pateikta 2005 m. rugsėjo 15 d.[1]

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su organizacija, kuri pati prižiūri ikimokyklinio amžiaus vaikus ir moksleivius nepamokinės veiklos metu, taip pat supažindina tėvus su savarankiškai dirbančiais vaiko priežiūros darbuotojais, teikiančiais tokią paslaugą. Pastaruoju atveju ji taiko valandinį užmokestį, kurį tėvai papildomai moka kartu su užmokesčiu vaiko priežiūros darbuotojams, nepaisant to, kad toliau ji netarpininkauja tarp tėvų ir vaiko priežiūros darbuotojų ir nesiima atsakomybės už šių darbuotojų teikiamas paslaugas.

2. Pagrindinėje byloje nagrinėjama, ar šis organizacijos tėvams taikomas valandinis užmokestis apmokestintinas PVM. Šiuo aspektu Nyderlandų Aukščiausiasis teismas (*Hoge Raad*) klausia, ar organizacijos tarpininkavimo tarp tėvų ir vaiko priežiūros darbuotojų paslaugos atleidžiamos nuo PVM kaip paslaugos, glaudžiai susijusios su socialine rūpyba, vaikų apsauga arba vaikų švietimu.

Susiję teisės aktai

3. Pagal Šeštosios PVM direktyvos[2] 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas paslaugų teikimas, kai paslaugas už atlygį teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4. 4 straipsnio 1 ir 2 dalys apibrėžia apmokestinamąjį asmenį kaip bet kurį asmenį, savarankiškai vykdantį bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, t. y. visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą ir žemės ūkio

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1), toliau – Šeštoji direktyva.

gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

5. Pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalį su kai kuriomis išlygomis ir kategorijomis, kurios nesvarbios šiai bylai, paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro atlygis, teikėjo gautas iš kliento.

6. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis nurodo tam tikrą nuo PVM atleidžiamą visuomenei naudingą veiklą. Šio skirsnio 1 dalis nurodo:

„<...> taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

g) su socialine rūpyba ir socialine apsauga susijusias paslaugas bei prekes, įskaitant paslaugas, kurias teikia senelių namai, viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis;

h) paslaugas ir prekes, glaudžiai susijusias su vaikų ir jaunimo apsauga, kai jas teikia ir tiekia viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis;

i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, įskaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;

<...>“

7. 2 dalies b punktas nurodo:

„Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:

— tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams,

— pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, sudaromais sandoriais."

Faktinės aplinkybės ir procesas

8. Pagal sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Stichting Kinderopvang Enschede* (toliau – Fondas) yra nepelno organizacija. Ji iš esmės siekia išlaikyti ir plėsti įvairias dirbančių tėvų poreikius atitinkančias vaiko priežiūros paslaugas ir tarpininkauti tarp tėvų ir savarankiškai dirbančių vaiko priežiūros darbuotojų.

9. Fondas pats išlaiko daug vaiko priežiūros centrų, skirtų ikimokyklinio amžiaus vaikams ir mokyklinio amžiaus vaikams nepamokinės veiklos metu. Jis taip pat turi savarankiškai dirbančių vaiko priežiūros darbuotojų [3], prižiūrinčių vaikus savo namuose, sąrašą. Fondas patikrina vaiko priežiūros darbuotojus, prieš įtraukdamas juos į sąrašą. Potencialūs vaiko priežiūros darbuotojai gali lankyti Fondo finansuojamus kursus.

10. Atsakydamas į tėvų [4] prašymą, Fondas pirmiausia išaiškina įvairias jo siūlomos priežiūros formas. Jei tėvai nusprendžia naudotis savarankiškai dirbančio vaiko priežiūros darbuotojo paslaugomis, Fondo specialistas aptaria tėvų lūkesčius. Remdamasis šia informacija Fondas pasiūlo tėvams tinkamiausią vaiko priežiūros darbuotoją. Jei abi

3 — Vadinamieji „priimantieji tėvai", tačiau aš juos vadinsiu vaiko priežiūros darbuotojais, kad nebūtų painiavos tarp tėvų ir priimančiųjų tėvų.

4 — Arba darbdavių, nes aiškiai kai kurie darbdaviai naudojasi Fondo paslaugomis, rūpindamiesi savo darbuotojų vaikų priežiūra. Toliau galima suprasti, kad „tėvai" apima tokius darbdavius.

šalys sutinka, vaiko priežiūros darbuotojas ir tėvai sudaro sutartį, pagal kurią tėvai moka valandinį užmokestį už kiekvieno vaiko priežiūrą. 1998 m. šis valandinis užmokestis buvo 5 NLG [5].

11. Fondas nesiima jokios iš sutarties kylančios atsakomybės. Be to, jis negarantuoja, kad savarankiška priežiūra iš tiesų bus atlikta per nurodytas valandas. Jis imasi tik nurodyti tėvams tinkamą vaiko priežiūros darbuotoją. Tėvai gali naudotis paties Fondo paslaugomis, jei kuri nors šalis nori nutraukti sutartį arba nesilaiko jos sąlygų.

12. 1998 m. Fondas už tėvams teikiamas paslaugas nustatė 3,45 NLG [6] užmokestį už kiekvieną savarankiškai dirbančio vaiko priežiūros darbuotojo darbo su vienu vaiku valandą. Jokia šios sumos dalis nebuvo skirta vaiko priežiūros darbuotojui.

13. Už šių paslaugų teikimą 1998 m. nuo sausio mėn. iki kovo mėn. Fondas apmokestintas 6 424 NLG [7] PVM. Dėl šio apmokestinimo jis pateikė apeliacinį skundą tvirtindamas, kad nagrinėjamos paslaugos atleistos nuo mokesčio pagal Nyderlandų įstatymą, įgyvendinantį Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktus.

14. Regioninis apeliacinis teismas nusprendė, kad Fondas veikia vaikų priežiūros srityje ir kad jo tarpininkavimą savarankiškai dirbančių vaikų priežiūros darbuotojų atžvilgiu būtų sunku traktuoti „kitaip nei kaip veiklą, išimtinai skirtą vaikų priežiūrai“ [8], net jei šia veikla nebuvo tiesiogiai dalyvaujama šioje priežiūroje. Todėl ši veikla patenka į nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio sritį.

15. Mokesčių tarnybos pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad*, tvirtindamos, kad tarpininkaudamas Fondas teikia atskirą komercinę paslaugą susiedamas pasiūlą ir paklausą tam tikroje specifinėje srityje. Tai nėra vaiko priežiūros paslauga ir, atsižvelgiant į aptariamą atleidimą įgyvendinančius Nyderlandų teisės aktus, pats Fondas pagal savo kompe-

5 — Maždaug 2,27 EUR; iš Fondo interneto svetainės aišku, kad 2005 m. tarifas yra 2,50 ir 3,30 EUR už valandą, atsižvelgiant į vaikų skaičių.

6 — Maždaug 1,57 EUR; 2005 m. tarifas – 2,89 EUR su PVM. Iš viso 5,39 arba 6,19 EUR už valandą. Valandinis užmokestis už paties Fondo teikiamą vaiko priežiūrą 2005 m. paprastai yra nuo 5,34 iki 6,07 EUR.

7 — Maždaug 2 920 EUR.

8 — „<...> niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar“, *Hoge Raad* žodžiais.

tenciją nėra „vaikų priežiūros įstaiga". Be to, ši paslauga nėra taip glaudžiai susijusi su paties Fondo teikiama vaiko priežiūra, kad galėtų būti laikoma būtent vaiko priežiūros įstaigos teikiama paslauga.

16. *Hoge Raad* mano, kad kasacija kelia klausimą, ar nagrinėjama paslauga patenka į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g, h arba i punktuose numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, todėl pateikia prašymą priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu:

„Ar Šeštosios Tarybos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g, h ir i punktai reiškia, kad suteikta pirmiau nurodyta tarpininkavimo paslauga, susijusi su ikimokyklinio amžiaus vaikų ir moksleivių nepamokinės veiklos metu priežiūra priimančiųjų tėvų namuose, turi būti laikoma paslauga, kuriai taikoma viena arba kelios minėtos nuostatos?"

17. *Hoge Raad* toliau patikslina, kad aišku, jog paties Fondo teikiamos vaiko priežiūros paslaugos atleistos nuo mokesčio ir kad šiuo požiūriu Fondas yra pripažinta organizacija atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų prasme. Pagal Nyderlandų teisę jis yra pripažinta vaiko priežiūros organizacija tiek realios vaiko priežiūros, tiek nagrinėjamų paslaugų atžvilgiu.

18. Fondas, Nyderlandų vyriausybė ir Komisija pateikė paaiškinimus raštu. Nebuvo prašoma surengti posėdį ir jis nebuvo surengtas.

Įvertinimas

Pirminės pastabos

19. *Hoge Raad* klausimas susijęs su Fondo teikiamų paslaugų, kai jis veikia kaip tarpininkas tarp tėvų ir savarankiškai dirbančių priežiūros darbuotojų, klasifikacija.

20. Fondo ir mokesčių tarnybų ginčas kilo dėl sumų, kurias tėvai sumokėjo Fondui už kiekvieną vaiko priežiūros valandą, kai šią paslaugą teikė savarankiškai dirbantis vaiko priežiūros darbuotojas, apmokestinimo PVM.

21. Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies aišku, kad kai paslauga apmokestinama, apmokestinamas atlygis už paslaugą. Taigi, paslaugų teikimas yra apmokestinamas, tik jei suteikta paslauga tiesiogiai susijusi su gautu atlygiu [9].

22. Tiesioginis Fondo teikiamų tarpininkavimo paslaugų ir sumų, kurias jis gavo už kiekvieną savarankiškai dirbančio vaiko priežiūros darbuotojo darbo valandą, ryšys sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neginčijamas; dėl to *Hoge Raad* klausimas nekyla. Šiuo aspektu nebuvo pateikta pastabų ir Teisingumo Teismui.

23. Šiomis aplinkybėmis nagrinėsiu tik *Hoge Raad* realiai pateiktą klausimą.

24. Vis dėlto norėčiau tik pastebėti, kad kai kurie apibūdintų susitarimų bruožai gali leisti manyti, jog nagrinėjama paslauga ir atlygis nėra iš esmės susiję. Pavyzdžiui, atlygis sumokamas ne pirminės paslaugos metu, o vėliau reguliariais mokėjimais; gali iš esmės keistis tiek mokėjimo trukmė, tiek bendra suma, bet pokyčio nelemia joks pirminės paslaugos bruožas; suma yra palyginti didelė ir, atrodo, apskaičiuota taip, kad tėvams vaiko priežiūros valanda kainuotų panašiai, nesvarbu, ar šią paslaugą teikia pats Fondas, ar savarankiškai dirbantis vaiko priežiūros darbuotojas; Fondas nesiima atsakomybės už savarankišką priežiūrą, kurios pagrindu apskaičiuojamas atlygis.

Pateiktas klausimas

Apimtis

25. Klausiama, ar prašyme priimti prejudicinį sprendimą apibūdintos Fondo tarpininkavimo paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g, h arba i punktą.

26. Kad taip būtų, jos turi būti glaudžiai susijusios [10] su vienam iš šių punktų nurodyta veikla.

9 — Taip pat žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rink. p. 1443, 11 ir 12 punktai); 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma* (C-16/93, Rink. p. I-743, 13 punktas) ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimą *Kennemer Golf* (C-174/00, Rink. p. I-3293, 39 punktas).

10 — Angliškoje versijoje i punkte vartojamas žodis „related", o g ir h punktuose – „linked" tėra šios kalbos vingrybė; direktyvos tekste kitomis kalbomis vartojamas tas pats žodis visose trijose nuostatose ir nėra reikalo manyti, kad siekta pabrėžti kokį nors prasmės skirtumą.

27. Fondo tarpininkavimo paslaugas *Hoge Raad* apibūdino kaip „susijusias su vaikų priežiūra <...> priimančiųjų tėvų namuose".

28. Tačiau jas galima susieti tik su savarankiškai dirbančių vaiko priežiūros darbuotojų paslaugomis, nes paties Fondo teikiamos vaikų priežiūros atžvilgiu jis neveikia kaip „tarpininkas" ir nenustato nagrinėjamo valandinio užmokesčio.

29. Sutinku su Nyderlandų vyriausybe, kad nėra pagrindo manyti, jog tokia vaiko priežiūra gali būti priskirta prie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytos švietimo kategorijos. Žinoma, galima vaiko priežiūrą derinti su švietimo elementais, nepaisant vaiko amžiaus, ir gali būti, kad kai kurie savarankiškai dirbantys vaiko priežiūros darbuotojai iš tiesų jaučia, kad turi atlikti pedagogo vaidmenį, tačiau šiuo atveju švietimas nėra būdingas vaiko priežiūrai.

30. Tačiau vaiko priežiūra iš esmės gali būti priskirta „socialinei rūpybai ir socialinei apsaugai" ir (arba) „vaikų ir jaunimo apsaugai" 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies atitinkamai g ir h punktų prasme ir tam nebuvo prieštarauta. Kadangi bet kurio iš šių dviejų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymo sąlygos tapačios, nebūtina vieno iš jų pasirinkti.

31. Šalys sutinka, kad Fondas yra susijusios valstybes narės pripažinta labdaros organizacija 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktų prasme.

32. Be to, Fondas pabrėžia, kad tik jam tarpininkaujant tėvai gali naudotis jo sąraše esančių savarankiškai dirbančių vaiko priežiūros darbuotojų paslaugomis ir jo atliekamo patikrinimo bei konsultacijų dėka – tinkamiausio priežiūros darbuotojo paslaugomis. Jo paslauga turi būti laikoma būtina sąlyga teikti vaiko priežiūros paslaugą, taigi ją papildo.

33. Tačiau Nyderlandų vyriausybė ir Komisija tvirtina, kad Fondo tarpininkavimo paslaugos nėra „glaudžiai susijusios" su savarankiškai dirbančių priežiūros darbuotojų teikiamomis vaiko priežiūros paslaugomis ir kad tokia vaiko priežiūros paslauga negali

būti pagrindas atleisti nuo mokesčio susijusias paslaugas, nes ji pati nėra nuo mokesčio atleista paslauga.

34. Be to, Nyderlandų vyriausybė papildomai nurodo, kad pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktą paslauga neatleistina nuo mokesčio, nes ji nėra būtina nagrinėjamai vaiko priežiūros paslaugai teikti ir ja siekiama Fondui gauti papildomų pajamų iš paslaugos, kuri konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti PVM, paslaugomis.

35. Manau, kad nors Fondo tarpininkavimo paslaugos gali būti aiškiai susijusios, bent jau plačiąja prasme, su savarankiškai teikiamomis vaiko priežiūros paslaugomis, yra daug galimų kliūčių jas atleisti nuo mokesčio. Šiuo aspektu kyla tokie klausimai:

i) Ar tarpininkavimo paslaugos yra glaudžiai susijusios su vaiko priežiūros paslaugomis?

ii) Ar galima grįsti paslaugų atleidimą nuo mokesčio jų ryšiu su vaiko priežiūros paslaugomis, jei jos pačios nuo mokesčio nėra atleistos?

iii) Ar tarpininkavimo paslaugos būtinos vaiko priežiūros paslaugoms?

iv) Ar šių paslaugų pagrindinis tikslas yra gauti papildomų pajamų ir ar jos konkuruoja su komercinėmis paslaugomis, apmokestinamomis PVM?

36. Jei atsakymas į kurį nors iš pirmųjų trijų klausimų yra neigiamas arba į ketvirtąjį klausimą – teigiamas, nagrinėjamos paslaugos negali būti atleistos nuo mokesčio. Visi šie klausimai susiję su faktinių aplinkybių vertinimu, bet bent jau pirmieji trys susiję su aiškinimo dalykais, kuriuos Teisingumo Teismas gali išaiškinti.

37. Galiausiai pažymėtina, kad atleidimo nuo PVM rezultatai gali skirtis atsižvelgiant į aplinkybes. Jei tam tikras sandoris yra atleistas nuo mokesčio, tiekėjas negali atskaityti pirkimo mokesčio, kurį jis sumokėjo pirkdamas šiam sandoriui skirtas prekes arba paslaugas, o klientas negali išskaityti tokio neišskiriamą ir neakivaizdžią sandorio kainos dalį sudarančio mokesčio. Galima manyti,

jog Fondas įvertino savo padėtį, siekdamas, kad nagrinėjama paslauga būtų atleista nuo mokesčio, bet sunku numatyti, kad atleidimas nuo mokesčio visuomet bus naudingas kitiems panašios paslaugos teikėjams. Todėl būtina susijusias nuostatas išaiškinti objektyviai ir išlaikant pusiausvyrą.

i) Ar tarpininkavimo paslaugos yra glaudžiai susijusios su vaiko priežiūros paslaugomis?

38. 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje pateiktas atleidimo nuo mokesčio atvejų sąrašas plačiai apibūdina prekes ir paslaugas, kurios yra kaip nors susijusios su visuomenei naudinga veikla.

39. Be to, ne tik g, h ir i punktuose, bet ir b, l, m ir n punktuose nurodomas „glaudaus" ryšio kriterijus. Ne visuomet vartojamos tapačios sąvokos ir skirtingų kalbų versijos skiriasi, tačiau, mano nuomone, bet kuriuo atveju šios sąvokos turi būti suprantamos vienodai.

40. Tačiau kai kuriuose kituose punktuose vartojamos bendresnio pobūdžio sąvokos, pvz., „susijusios" (angl. „incidental"), „siekdamos" (angl. „with a view to") arba „ryšium su" (angl. „in connection with") (atitinkamai a, k ir o punktai; ir čia skiriasi versijos skirtingomis kalbomis).

41. Šiomis aplinkybėmis nemanau, kad Teisingumo Teismo sprendimas *Dudda* [11], su kuriuo Fondas bando įžiūrėti analogiją, galėtų padėti. Jis ne tik buvo susijęs veikiau su paslaugos teikimo vietos apibrėžimu, o ne su galimybe atleisti ją nuo mokesčio, bet ir jo nagrinėjamas dalykas buvo specifinis – paslaugų, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punktą apibūdintų kaip susijusių su tam tikra kultūrine arba panašia veikla arba ją papildančių, teikimas. Akivaizdu, kad šiuo atveju panašumas yra labai bendro pobūdžio.

42. Komisija ir Nyderlandų vyriausybė nurodo sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* [12], kuriame Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad valstybės universitetų atlygintini tyrimo projektai nėra glaudžiai susiję su universitetiniu švietimu 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme, nes, pirma, atleidimu nuo mokesčio siekiama užtikrinti, kad didelės išlaidos, kurias lemtų glaudžiai susijusių prekių ir paslaugų apmo-

11 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas (C-327/94, Rink. p. I-4595).

12 — 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas (C-287/00, Rink. p. I-5811, ypač jo 45 ir paskesni punktai); taip pat žr. 2001 m. sausio 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249).

kestinimas PVM, neribotų galimybės mokytis (o dėl atlygintinų tyrimo projektų apmokestinimo tokio ribojimo nėra), ir, antra, nors šie projektai gali padėti universitetiniam švietimui, jie nėra būtini pasiekti studentų mokymo tikslo – parengti juos profesinei veiklai.

43. Pirmu aspektu, atrodo, abejotina, kad užmokesčio už vaiko priežiūros darbuotojo pristatymo tėvams paslaugą apmokestinimas nemažintų galimybės naudotis vaiko priežiūra. Kadangi šios paslaugos kaina sudaro didelę užmokesčio už kiekvieną vaiko priežiūros valandą dalį visą šios priežiūros teikimo laiką, tai negali būti tiesa. Šiuo aspektu vis dėlto vėl iškyla paslaugos ir atlyginimo ryšio klausimas [13].

44. Dėl antro aspekto nesiryžčiau sutikti, kad paslaugos ar prekės ir veiklos glaudus ryšys būtinai reiškia, jog paslauga ar prekė būtina veiklos tikslams pasiekti.

45. Bet kuriuo atveju, kadangi visos prekės ar paslaugos, kurioms taikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje numatytas glaudaus ryšio kriterijus, taip pat turi atitikti 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmoje įtraukoje numatytą sąlygą, kad jos turi būti būtinos nuo mokesčio atleistiems sandoriams, šiomis aplinkybėmis šis klausimas nesvarbus. Aš jį aptarsiu toliau, iii skyriuje.

ii) Ar galima atleisti nuo mokesčio remiantis vaiko priežiūros paslaugomis, kai jos pačios apmokestinamos?

46. Komisija ir Nyderlandų vyriausybė teigia, jog net jei Fondo tarpininkavimo paslaugos ir savarankiškai dirbančių darbuotojų teikiamos vaiko priežiūros paslaugos glaudžiai susijusios, ši vaiko priežiūra pati turi būti atleista nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktus, kad su ja susijusi paslauga galėtų būti taip pat kvalifikuojama. Kitaip tariant, vaiko priežiūra turi būti teikiama „viešosios teisės subjektų ar kitų organizacijų, atitinkamos valstybės narės pripažintų labdaros organizacijomis“.

13 — Žr. mano pastabas šios išvados 24 punkte.

47. 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktų nuostatoms bendra tai, kad jos visos pateikia prekės ar paslaugos ir visuomenei naudingos veiklos glaudaus ryšio kriterijų, nagrinėjama prekė ar paslauga turi būti tiekiama ar teikiama viešosios teisės subjekto, labdaros, kultūros, asociacijos, nepelno arba kitokio panašaus pobūdžio organizacijos ir joms visoms taikomos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto išlygos.

48. Tačiau ryšio kriterijus šiose nuostatose nurodomas skirtingai: „ligoninių ir kitos sveikatos priežiūros paslaugos bei glaudžiai su jomis susijusi veikla" (b); su socialine rūpyba, vaikų apsauga ir panašia veikla „susijusios paslaugos bei prekės" (g ir h); švietimo paslaugos, įskaitant su jomis glaudžiai susijusias paslaugas ir prekes (i); „paslaugos ir glaudžiai su jomis susijusios prekės", kurias savo narių naudai tiekia tam tikros organizacijos (l); „tam tikros paslaugos, glaudžiai susijusios su sportu ir kūno kultūra" (m); „tam tikros kultūros paslaugos ir glaudžiai su jomis susijusios prekės" (n).

49. Suprantant tekstą paraidžiui galima būtų ginčyti, kad pagal b, i, l ir n punktus nuo mokesčio atleidžiama tik visuomenei naudinga veikla ir su šia neapmokestinama veikla glaudžiai susijusios prekės ir paslaugos, o pagal g, h ir m punktus nuo mokesčio atleidžiamos glaudžiai su tam tikra veikla susijusios prekės ir paslaugos, nesvarbu, ar ši veikla pati neapmokestinama.

50. Pastaroji šio argumento dalis vis dėlto neatrodo pagrįsta. Ji atrodo nesuderinama su šių nuostatų logika, kaip teigia Komisija, ir su 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmos įtraukos, kuri nurodo, kad nagrinėjamos prekės arba paslaugos turi būti „būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams" formuluote, kaip pažymi Nyderlandų vyriausybė.

51. Todėl galima teigti, jog tam, kad glaudžiai susijusios prekės ar paslaugos būtų atleistos nuo mokesčio, pagrindinė veikla taip pat turi būti neapmokestinama ir atitikti visas atleidimo nuo mokesčio sąlygas, tarp jų ir reikalavimą, kad ją atliktų viešosios teisės subjektas arba kita pripažinta labdaros organizacija [14].

14 — Taip pat žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kingscrest* (C-498/03, 30 punktas).

52. Taigi, Fondo tarpininkavimo paslaugos gali būti atleistos nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g arba h punktą, tik jei savarankiška vaiko priežiūros paslauga, su kuria jos susijusios, taip pat atitinka atleidimo nuo mokesčio pagal šias nuostatas sąlygas.

iii) Ar tarpininkavimo paslaugos būtinos vaiko priežiūros paslaugoms?

54. Atrodo sunku tikėtis, kad tėvai gali naudotis vaiko priežiūros paslauga, nesusipažinę su vaiko priežiūros darbuotoju. Fondas pabrėžia, kad nagrinėjamas vaiko priežiūros paslaugas galima gauti tik jam tarpininkaujant. Nyderlandų vyriausybė vis dėlto tvirtina, kad kiti būdai taip pat galimi, pvz., skelbimai arba komercinės agentūros.

53. Savarankiškai dirbantys vaiko priežiūros darbuotojai akivaizdžiai nėra viešosios teisės subjektai. Teisingumo Teismas negali spręsti, ar jie yra pripažintos labdaros organizacijos. Pripažinimas yra nacionalinių valdžios institucijų, turinčių tam tikrą diskreciją, kuri įgyvendinama pagal Bendrijos teisę ir kuriai taikoma teisminis peržiūrėjimas, dalykas [15]. Dėl galimybės pripažinti savarankiškai dirbančius priežiūros darbuotojus galima remtis Teisingumo Teismo sprendimais *Bulthuis-Griffioen* [16] ir *Gregg* [17], iš kurių matyti, kad fiziniams asmenims toks pripažinimas gali būti taikomas, tik jei jie „turi verslą".

55. Manau, kad jei Fondas tik turi visų žinomų vaiko priežiūros paslaugas teikiančių asmenų sąrašą ir su juo supažindina tėvus, tokia paslauga negali būti laikoma būtina. Yra daug kitų būdų, kuriais tėvai gali susižinoti su galimais vaiko priežiūros darbuotojais.

56. Vis dėlto, jei Fondo vykdoma darbuotojų atranka ir parengimas lemia, kad naudodamiesi jo tarpininkavimo paslaugomis tėvai sužino tik apie tokios kvalifikacijos ir patikimumo priežiūros darbuotojus, apie kuriuos jie kitu būdu negalėtų sužinoti, šios paslaugos gali būti laikomos būtinomis siekiant

15 — Žr. sprendimo *Kingscrest* 48 ir paskesnius punktus.

16 — 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas (C-453/93, Rink. p. I-2341).

17 — 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas (C-216/97, Rink. p. I-4947, ypač 14–19 punktai).

tokios kokybės vaiko priežiūros, net jei Fondas nesiima atsakomybės už bet kokius faktiškai teikiamos vaiko priežiūros trūkumus.

57. Todėl manau, kad reikalingas faktinis įvertinimas, ar priežiūra, kuria naudotis suteikiama galimybė, yra tokio pobūdžio arba kokybės, kokių tėvai negalėtų tikėtis be Fondo tarpininkavimo paslaugų.

iv) Ar pagrindinis tikslas yra gauti papildomų pajamų ir ar konkuruojama su komercinėmis paslaugomis, apmokestinamomis PVM?

58. Tai vėl fakto klausimas, į kurį Teisingumo Teismas negali atsakyti, ir jo atžvilgiu negali būti keliamas konkretus aiškinimo klausimas šiuo atveju. Bylos medžiagoje nėra įrodymų, kad verslo įmonės faktiškai teikia panašią į Fondo teikiamą paslaugą, nors Nyderlandų vyriausybė teigia, kad taip yra. Jei būtina įvertinti siūlomos paslaugos tikslą, reikėtų atsižvelgti į Fondo nepelno organizacijos statusą ir į ginčijamo mokesčio dydį bei apskaičiavimo būdą.

Išvada

59. Remdamasis išdėstytais motyvais manau, kad Teisingumo Teismas turėtų *Hoge Raad* atsakyti taip:

Kai viešosios teisės subjektas ar kita valstybės narės pripažinta labdaros organizacija veikia kaip tarpininkas tarp asmenų, kuriems reikalinga vaiko priežiūros paslauga, ir

šią paslaugą teikiančių asmenų, jo tarpininkavimo paslaugos atleistinos nuo PVM pagal Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g arba h punktą, tik jei:

— apmokestinimas PVM trukdytų naudotis vaiko priežiūros paslaugomis, nes padidintų jų kainą,

— vaiko priežiūros paslaugos pačios yra atleistos nuo mokesčio pagal tą (-as) pačią (-as) nuostatą (-as),

— vaiko priežiūros paslaugos yra tokio pobūdžio arba kokybės kokių asmenys, kuriems reikia šių paslaugų, negalėtų tikėtis be tarpininkavimo paslaugų, ir

— pagrindinis tarpininkavimo tikslas nėra gauti papildomų pajamų sudarant sandorius, kurie tiesiogiai konkuruoja su PVM mokančių komercinių įstaigų paslaugomis.