NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
F. G. JACOBS
prednesené 15. septembra 2005 [1]

1 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka organizácie, ktorá sama poskytuje opateru detí predškolského veku a opateru pre školopovinné deti mimo hodín školského vyučovania, ale ktorá takisto kontaktuje rodičov s nezávislými dennými opatrovateľmi, ktorí poskytujú rovnakú službu. V neskôr uvedenom prípade organizácia fakturuje rodičom hodinovú sadzu dodatočne k sadzbe, ktorú platia opatrovateľom, hoci už ďalej medzi rodičov a opatrovateľov nezasahuje a ani nezodpovedná za služby poskytnuté neskôr menovanými.

2 Otázkou v konaní vo veci samej je, či hodinová sadza fakturovaná organizáciou rodičom má podliehať DPH. V tejto súvislosti sa Netherlands Hoge Raad (Najvyšší súd) pýta, či služby poskytnuté organizáciou, ako sprostredkovateľom medzi rodičmi a opatrovateľmi sú oslobodené od DPH ako služby úzko súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, ochranou detí alebo vzdelávaním detí.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

Príslušná právna úprava

3 Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice o DPH [2] je predmetom dane z pridanej hodnoty dodávka služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

4 Zdaniteľná osoba je definovaná v článku 4 ods. 1 a 2 ako osoba, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť — činnosť výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby vrátane ban-

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

ských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií — odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

5 Podľa článku 11 A ods. 1 okrem určitých výnimiek a požiadaviek, ktoré nie sú v danom prípade relevantné, predstavuje zdaniteľný základ pri poskytovaní služieb protihodnotu získanú poskytovateľom služby od zákazníka.

6 Článok 13 A šiestej smernice stanovuje oslobodenie určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od DPH. Pokiaľ ide o relevantné ustanovenie v danom prípade, ods. 1 znie:

„... členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní [dane — *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

(g) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s verejnou sociálnou prácou [súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením — *neoficiálny preklad*], vrátane služieb poskytovaných domovmi pre starých ľudí, orgánmi [organizáciami — *neoficiálny preklad*] podliehajúcimi verejnému právu alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznanými za charitatívne [organizáciami, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter — *neoficiálny preklad*];

(h) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s ochranou detí a mládeže orgánmi [organizáciami — *neoficiálny preklad*] podliehajúcimi verejnému právu alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznané za charitatívne [organizáciami, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter — *neoficiálny preklad*];

(i) vzdelávanie detí a [alebo — *neoficiálny preklad*] mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, profesionálne alebo rekvalifikačné školenia vrátane poskytovania s nimi úzko súvisiacich služieb a tovaru orgánmi [organizáciami — *neoficiálny preklad*] podliehajúcimi verejnému právu, ktoré majú túto činnosť za svoj cieľ, alebo inými organizáciami, pre ktoré príslušný členský štát definoval podobné ciele [organizáciami, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že majú porovnateľné ciele — *neoficiálny preklad*];

..."

7 Ods. 2 písm. b) však stanovuje:

„Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcich ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) neposkytne [Oslobodenie poskytovania služieb a dodávky tovaru od dane uvedené v ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) sa neposkytne — *neoficiálny preklad*], ak:

— tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane,

— ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov [príjmov — *neoficiálny preklad*] pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov zdanených daňou z pridanej hodnoty."

Skutkový stav a konanie

8 Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania je Stichting Kinderopvang Enschede (ďalej len „nadácia") neziskovou organizáciou. Jej cieľmi sú predovšetkým zabezpečenie a rozvoj poskytovania služieb opatery detí, požadovanej pracujúcimi rodičmi a pôsobenie ako sprostredkovateľ medzi rodičmi a nezávislými opatrovateľmi.

9 Nadácia prevádzkuje niekoľko centier poskytujúcich opateru detí predškolského veku a ponúka školopovinným deťom opateru mimo hodín školského vyučovania. Okrem toho má zoznam nezávislých opatrovateľov,[3] ktorí zabezpečujú u seba doma opatrovanie detí. Predtým, než sú opatrovatelia zaradení do zoznamu, prechádzajú kontrolou vykonávanou nadáciou. Potenciálni opatrovatelia sa môžu zúčastniť školenia na náklady nadácie.

10 V odpovedi na žiadosť rodiča[4] nadácia najskôr vysvetlí rôzne druhy opatery, ktoré ponúka. Ak sa rodič rozhodne použiť nezávislého opatrovateľa., odborník z nadácie s ním prediskutuje jeho predstavy. Na základe poskytnutých informácií nadácia skontaktuje rodičov s najvhodnejším opatrovateľom. Ak je stretnutie vzájomne uspoko-

3 — Známi tiež ako „hostiteľskí rodičia"; budem ich však ďalej označovať ako „opatrovatelia", aby som sa vyhol akejkoľvek zámene medzi rodičmi a opatrovateľmi.

4 — Alebo na žiadosť zamestnávateľa; niektorí zamestnávatelia zjavne využívajú služby nadácie na zabezpečenie opatery detí svojich zamestnancov. V ďalšej časti textu môže byť pojem „rodič" chápaný ako pojem zahrnujúci aj zamestnávateľa.

jivé, je medzi opatrovateľom a rodičom uzavretá písomná dohoda, na základe ktorej platí rodič hodinovou sadzbou za opateru každého dieťaťa. V roku 1998 bola hodinová sadzba 5 NLG. [5]

11 Nadácia nenesie žiadnu zodpovednosť za škodu, ktorá by mohla prípadne vzniknúť v súvislosti so zmluvou. Neručí takisto za to, že nezávislí opatrovatelia naozaj zabezpečia opateru počas požadovaných hodín; jej záväzok spočíva len v sprostredkovaní kontaktu medzi rodičom a príslušným opatrovateľom. Rodič však môže využiť vlastné služby nadácie, ak sa jedna zo zmluvných strán rozhodne zmluvu nepredĺžiť alebo ak nie sú dodržané jej podmienky.

12 V roku 1998 nadácia vyfakturovala za služby poskytnuté rodičom 3,45 NLG [6] za dieťa na hodinu, počas ktorých využila služby nezávislého opatrovateľa. Opatrovateľovi nebolo uhradené nič z tejto sumy.

13 So zreteľom na takéto poskytovanie služieb bola nadácii vyrubená DPH vo výške 6 424 NLG [7] za obdobie od januára do marca 1998. Nadácia sa proti tejto výške dane odvolala, tvrdiac, že predmetné služby boli oslobodené od dane na základe holandských právnych predpisov vykonávajúcich článok 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice.

14 Gerechtshof te Arnhem rozhodol, že nadácia pôsobila v oblasti opatery detí a pokiaľ ide o sprostredkovateľské služby, ktoré vykonáva vo vzťahu k nezávislým opatrovateľom, bolo by zložité považovať ich za činnosti „iné než slúžiace výlučne na účely opatery detí" [8], aj keď nezakladali priamu účasť na opatere detí. V dôsledku toho dospel k záveru, že na tieto činnosti sa vzťahuje predmetné oslobodenie od dane.

15 Daňový úrad sa odvolal na Hoge Raad, uvádzajúc ako právny dôvod to, že ak nadácia koná ako sprostredkovateľ, poskytuje samostatnú obchodnú službu spočívajúcu v spájaní ponuky a dopytu v konkrétnej oblasti. Táto služba nie je poskytovaním opatery detí a nie je poskytovaná nadáciou v postavení „organizácie zabezpečujúcej opateru detí ako takú" v zmysle holandských právnych predpisov prijatých na vykonanie

5 — Približne 2,27 eur; podľa internetovej stránky nadácie sa ukazuje, že sadzba v roku 2005 bola 2,50 eur alebo 3,30 eur, v závislosti od počtu detí.

6 — Približne 1,57 eur; v roku 2005 bola sadzba 2,89 eur, vrátane DPH. Celková hodinová sadzba bola teda 5,39 eur alebo 6,19 eur. Hodinová sadzba za opateru detí zabezpečovaná samotnou nadáciou sa v roku 2005 pohybovala obyčajne medzi 5,34 eur a 6,07 eur.

7 — Približne 2 920 eur.

8 — „... niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar", v znení Hoge Raad.

predmetného oslobodenia od dane. Predmetná služba takisto nesúvisí s opaterou detí zabezpečovanou prostredníctvom samotnej nadácie, ktorá by mohla byť považovaná za službu poskytnutú organizáciou, ktorá sa ako taká zaoberá opaterou detí.

16 Hoge Raad je toho názoru, že odvolanie nastolilo otázku, či sa na predmetnú službu vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. g), prípadne písm. h) alebo i) šiestej smernice. Položil preto Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Treba článok 13 A ods. 1 písm. g), h), a i) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že vyššie opísané služby spočívajúce v sprostredkovaní opatery pre deti predškolského veku a pre školopovinné deti v čase mimo školského vyučovania dennými opatrovateľmi u nich doma sa majú považovať za služby patriace do jedného alebo niekoľkých z uvedených ustanovení?"

17 Hoge Raad ďalej upresňuje, že je nesporné, že služby opatery detí poskytované samotnou nadáciou sú od dane oslobodené a že v tomto zmysle má byť nadácia považovaná za organizáciu, na ktorú sa vzťahujú vyššie uvedené ustanovenia šiestej smernice; podľa holandských právnych predpisov je nadácia uznaná za organizáciu poskytujúcu opateru detí a týkajúcu sa tak skutočnej opatery detí, ako aj sporných služieb.

18 Nadácia, holandská vláda a Komisia predložili svoje písomné pripomienky. Účastníci konania nepožadovali pojednávanie, a žiadne sa tak nekonalo.

Právny stav

Úvodné pripomienky

19 Otázka položená Hoge Raad sa týka klasifikácie služby poskytovanej nadáciou, ak koná ako sprostredkovateľ medzi rodičmi a nezávislými opatrovateľmi.

20 Spor medzi nadáciou a daňovými orgánmi sa týka vyrubenia DPH zo sumy vyfakturovanej rodičom za každú hodinu, počas ktorej bolo dieťa zverené do opatery nezávislému opatrovateľovi.

21 Z článku 2 ods. 1 a článku 11 A ods. 1 šiestej smernice je zrejmé, že ak poskytovanie služieb je predmetom dane, zdaňuje sa to, čo je protiplnením. Poskytovanie služieb je preto zdaniteľné len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a získaným protiplnením.[9]

22 Existencia priamej súvislosti medzi službami, ktoré poskytuje nadácia ako sprostredkovateľ, a sumami, ktoré prijíma za každú hodinu nezávislej opatery detí, nie je v návrhu na začatie prejudiciálneho konania spochybnená; nezdá sa byť spochybnenou ani pred Hoge Raad. Súdnemu dvoru neboli v tomto ohľade predložené žiadne pripomienky.

23 Za týchto okolností obmedzím svoju analýzu na samotnú otázku položenú Hoge Raad.

24 Uvediem len toľko, že niektoré prvky zmlúv, tak ako boli predložené, môžu naznačovať, že podstatná súvislosť medzi poskytovanou službou a získaným protiplnením neexistuje. Napríklad: platba sa neuskutočňuje v čase poskytnutia prvotnej služby, ale pri opakovaných príležitostiach v priebehu nasledujúcich období; môže sa líšiť tak v trvaní, ako aj v celkovej výške, avšak odchýlka nie je určená žiadnou vlastnosťou prvotnej služby, sumy sú relatívne vysoké a zdá sa, že sú stanovené tak, aby bolo zabezpečené, že náklady rodičov na jednu hodinu sú rovnaké, či už je služba poskytovaná samotnou nadáciou alebo nezávislým opatrovateľom; nadácia nezodpovedá za poskytnutie nezávislej opatery, na základe ktorej je vypočítaná platba.

Položená otázka

Rozsah

25 Otázkou je, či služby poskytované nadáciou ako sprostredkovateľom, akými sú služby opísané v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sú oslobodené od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g), h) alebo i).

26 Aby tomu tak bolo, tieto služby musia úzko súvisieť (byť úzko spojené[10]) s činnosťou definovanou v jednom z týchto ustanovení.

9 — Pozri tiež rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise, C-102/86, Zb. s. 1443, body 11 a 12, a z 21. marca 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39.

10 — Použitie pojmu „related" (spojené) v pododseku i), zatiaľ čo pododseky g) a h) používajú pojem „linked" (súvisia), sa zdá byť osobitosťou anglickej verzie; ostatné jazykové verzie používajú rovnaký pojem vo všetkých troch ustanoveniach a nie je žiadny dôvod predpokladať, že bol zamýšľaný akýkoľvek rozdiel vo význame.

27 Služby poskytované nadáciou ako sprostredkovateľom sú zo strany Hoge Raad označované za „služby spočívajúce v sprostredkovaní opatery pre deti... dennými opatrovateľmi u nich doma".

28 Tieto služby teda nesúvisia s opaterou detí, ktorú poskytuje samotná nadácia — ktoré nemožno považovať za akt „sprostredkovateľa" a za ktoré sa neplatí predmetná hodinová sadzba —, ale len s tými, ktoré poskytujú nezávislí opatrovatelia.

29 Súhlasím s holandskou vládou, že neexistuje žiadny dôvod pre domnievanie sa, že takáto opatera detí môže spadať do kategórie vzdelávania uvedenej v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice. Je samozrejme možné spájať opateru detí s prvkom vzdelávania bez ohľadu na vek dieťaťa a môže sa stať, že niektorí nezávislí opatrovatelia sú v skutočnosti toho názoru, že majú zohrávať aj vzdelávaciu rolu, nič však nenaznačuje tomu, že vzdelávanie je považované za neoddeliteľnú súčasť predmetnej opatery detí v danom prípade.

30 Opatera detí sa však v podstate zdá byť spôsobilou pre zaradenie do rámca „verejnej sociálnej práce [sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia — *neoficiálny preklad*]" a/alebo „ochrany detí a mládeže" v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) a h), čo nebolo ani spochybnené. Keďže podmienky použitia týchto dvoch druhov oslobodenia od dane sú totožné, nie je nevyhnutné medzi nimi rozhodnúť.

31 Je potrebné uznať, že nadácia je v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) organizáciou uznanou členským štátom za subjekt majúci sociálny charakter.

32 Nadácia navyše zdôrazňuje, že rodičia majú len prostredníctvom jej sprostredkovateľskej činnosti prístup k službám nezávislých opatrovateľov uvedených na jej zoznamoch a osobitne vďaka jej kontrolám a poradenstvu, k tým najvhodnejším opatrovateľom. Jej služby musia byť považované za nevyhnutný predpoklad pre opateru detí, a teda za jej súvisiacu službu.

33 Tak ako holandská vláda, aj Komisia tvrdí, že služby poskytnuté nadáciou ako sprostredkovateľom nemôžu byť kvalifikované ako „úzko súvisiace" s opaterou detí poskytovanou nezávislými opatrovateľmi a že opatera detí nemôže slúžiť ako základ pre

oslobodenie vedľajších súvisiacich služieb od dane, pretože sama osebe nie je službou oslobodenou od dane.

34 Holandská vláda ďalej subsidiárne tvrdí, že oslobodenie od dane je vylúčené článkom 13 A ods. 2 písm. b), pretože predmetná služba nie je nevyhnutná pre poskytovanie danej opatery detí a že je predovšetkým určená pre zabezpečenie dodatočných príjmov nadácie prostredníctvom poskytovania služieb, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov, ktoré podliehajú DPH.

35 Zdá sa mi preto, že aj keď sprostredkovateľské služby poskytované nadáciou môžu zjavne súvisieť, prinajmenšom v širšom slova zmysle, s nezávislou opaterou detí, existuje mnoho rôznych prekážok pre oslobodenie od dane. V tomto ohľade sú relevantné nasledujúce otázky:

i) Sú sprostredkovateľské služby „úzko súvisiace" so službami opatery detí?

ii) Môže byť oslobodenie od dane založené na súvislosti so službami opatery detí, pokiaľ samotné tieto služby nie sú od dane oslobodené?

iii) Sú sprostredkovateľské služby nevyhnutné pre poskytovanie služieb opatery detí?

iv) Je poskytovanie služieb určené predovšetkým na zabezpečenie dodatočných príjmov a existujú služby, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov, ktoré sú zdanené DPH?

36 Ak je odpoveď na jednu z prvých troch otázok záporná alebo ak je na štvrtú otázku kladná odpoveď, opísané poskytovanie služieb nemôže byť od dane oslobodené. Všetky tieto otázky predpokladajú posúdenie skutkového stavu, ale prinajmenšom pokiaľ ide o prvé tri otázky, tie sú takisto záležitosťou výkladu, ktorý môže byť objasnený Súdnym dvorom.

37 Nakoniec je možné poznamenať, že účinky oslobodenia od DPH sa môžu podľa okolností líšiť. Ak je od dane oslobodené konkrétne plnenie, dodávateľ nemôže odpočítať daň zaplatenú na vstupe za tovary alebo služby, ktoré získal na účel plnenia; takisto ani zákazník nemôže odpočítať žiadnu časť tejto dane, ktorá zostáva skrytá v nákladoch na plnenie. Je možné sa domnievať, že nadácia zvažovala svoju situáciu, keď žiadala

o oslobodenie sporných služieb od dane, je však zložité predpokladať, že oslobodenie bude vždy výhodné pre ostatných dodávateľov, ktorí môžu poskytovať porovnateľné služby. Pri výklade príslušných ustanovení je preto potrebné mať vyvážený a neutrálny prístup.

i) Sú sprostredkovateľské služby „úzko súvisiace" so službami opatery detí?

38 Zoznam činností oslobodených od dane uvedených v článku 13 A ods. 1 rozsiahlo odkazuje na dodávky, ktoré sú určitým spôsobom spojené s činnosťami vo verejnom záujme.

39 Okrem bodov g), h) a i), aj body b), l), m) a n) stanovujú kritérium služieb „úzkej" súvislosti. Použitá terminológia nie je vždy rovnaká a jazykové znenia sa navzájom líšia, avšak zdá sa mi, že v každom prípade musí byť vec chápaná rovnako.

40 Naopak, niektoré iné body stanovujú voľnejšiu súvislosť použitím pojmov, ako napríklad „náhodilé", „s ohľadom na" alebo „v súvislosti s" [konkrétne body a), k) a o); aj tu sa jazykové znenia líšia].

41 V tomto zmysle si teda nemyslím, že nie je možné dovolávať sa rozsudku Súdneho dvora vo veci Dudda, [11] v ktorom nadácia hľadá analógiu. Tento rozsudok sa týkal skôr určenia miesta poskytnutia služby než existencie oslobodenia od dane a konkrétne sa týkal poskytovania služieb definovaných ako „týkajúcich sa" alebo „súvisiacich s" určitými kultúrnymi alebo podobnými činnosťami podľa článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice. V danom prípade je zjavné, že súvislosť je skôr voľnej než úzkej povahy.

42 Komisia a holandská vláda odkazujú na rozsudok Komisia/Nemecko, [12] v ktorom Súdny dvor bol toho názoru, že výskumné činnosti uskutočňované za odmenu vysokými školami nie je možné považovať za úzko súvisiace s vysokoškolským vzdelaním v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. i), pretože, po prvé, oslobodenie od dane je určené na zabezpečenie prístupu k vzdelávaniu tak, aby tomuto prístupu nebránili zvýšené náklady, ktoré by vznikli, ak by tovar a služby, ktoré s nimi úzko súvisia, boli zdanené DPH

11 — Rozsudok Súdneho dvora z 26. septembra 1996, Dudda/finanzamt Bergisch Gladbach, C-327/94, Zb. s. I-4595.

12 — Rozsudok Súdneho dvora z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko, C-287/00, Zb. s. I-5811, osobitne bod 45 a nasl.; pozri tiež rozsudok Súdneho dvora z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-76/99, Zb. s. I-249.

(a v prípade uplatňovania dane z pridanej hodnoty na výskumné činnosti za odmenu takáto prekážka nevzniká), a po druhé, hoci takéto projekty môžu byť považované za pomoc pre univerzitné vzdelanie, nie sú nevyhnutné na dosiahnutie cieľa vzdelávania študentov na účel umožniť im vykonávanie profesijnej činnosti.

43 Pokiaľ ide o prvý aspekt, javí sa ako sporné, že zdanenie jednorazovej platby za službu spočívajúcu v sprostredkovaní kontaktu rodičov s opatrovateľom nemôže predstavovať prekážku prístupu k opatere detí. Môže ísť o takúto prekážku, pokiaľ suma vyúčtovaná za službu predstavuje významnú časť platby za každú hodinu celkovej opatery detí. V tomto ohľade však znovu vzniká otázka súvislosti medzi službou a platbou. [13]

44 Pokiaľ ide o druhý aspekt, váham súhlasiť s tým, že existencia úzkej súvislosti medzi dodávkou tovaru alebo poskytovaním služby a činnosťami nevyhnutne znamená, že dodávka tovaru musí byť nevyhnutná na účel dosiahnutia cieľov činnosti.

45 Keďže však všetky ustanovenia článku 13 A ods. 1, ktoré používajú kritérium úzkej súvislosti, takisto spadajú pod podmienku uvedenú v článku 13 A ods. 2 písm. b), na základe ktorej dodávka tovaru alebo poskytovanie služieb musí byť nevyhnutné na poskytnutie plnení oslobodených od dane, nie je tento bod v danom kontexte relevantný. Budem sa ním zaoberať nižšie, v časti iii).

ii) Môže byť oslobodenie od dane založené na súvislosti so službami opatery detí, pokiaľ samotné tieto služby nie sú od dane oslobodené?

46 Komisia a holandská vláda tvrdia, že aj keby existovala úzka súvislosť medzi službami poskytovanými nadáciou ako sprostredkovateľom a opaterou detí poskytovanou nezávislými opatrovateľmi, je nevyhnutné, aby opatera detí bola oslobodená od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) na ten účel, aby služba, ktorá s ňou súvisí, mohla byť takisto od dane oslobodená. Inými slovami, opatera detí musí byť poskytovaná osobitne prostredníctvom „orgánov [organizácií — *neoficiálny preklad*] podliehajúcich verejnému právu alebo prostredníctvom iných organizácií, ktoré boli uznané za charitatívne [organizácií, v ktorých prípade bolo uznané, že ich činnosť má sociálny charakter — *neoficiálny preklad*]".

13 — Pozri moje poznámky v bode 24 vyššie.

47 Ustanovenia článku 13 A ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) majú spoločné to, že všetky používajú pojem úzkej súvislosti medzi dodávkou tovaru a poskytovaním služieb a činnosťou vo verejnom záujme, pričom táto dodávka tovarov a poskytovanie služieb je uskutočňované verejnoprávnym subjektom, sociálnym, kultúrnym, asociatívnym, neziskovým alebo iným subjektom podobnej povahy, a všetky tieto ustanovenia spadajú pod požiadavky stanovené v článku 13 A ods. 2 písm. b).

48 Líšia sa však podľa toho, akým spôsobom je súvislosť vyjadrená: „nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity" [b)]; „poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s" verejnou sociálnou prácou, ochranou detí a podobnými aktivitami [g) a h)]; vzdelávanie „vrátane poskytovania služieb a dodávky tovarov s nimi úzko súvisiace" [i)]; poskytovanie služieb „a dodávky tovaru úzko súvisiace so službami a tovarom" určenými v prospech ich členov [l)]; „určité služby úzko súvisiace so športom a telesnou výchovou" [m)]; určité kultúrne služby a" s nimi úzko súvisiaci tovar" [n)].

49 Na základe ich doslovného znenia je možné tvrdiť, že písm. b), i), l) a n) oslobodzujú od dane určitú činnosť vo verejnom záujme, rovnako ako iné poskytovanie služieb úzko súvisiace s touto činnosťou oslobodenou od dane, zatiaľ čo písm. g), h) a m) oslobodzujú od dane určité dodávky úzko súvisiace s určitou aktivitou bez ohľadu na to, či táto aktivita je od dane oslobodená, alebo nie.

50 Druhá časť tohto tvrdenia sa však nezdá byť realizovateľnou. Javí sa ako nezlučiteľná s logikou ustanovení, tak ako tvrdí Komisia a ako tiež poznamenala holandská vláda, so znením prvej odrážky článku 13A ods. 2 písm. b), ktoré stanovuje, že predmetná dodávka tovaru alebo poskytovanie služieb musí byť „nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane".

51 Zdá sa preto, že na to, aby úzko súvisiace poskytovanie služieb a dodávka tovarov boli oslobodené od dane, musí byť od dane oslobodená aj hlavná aktivita, a musí teda spĺňať všetky podmienky na oslobodenie od dane — vrátane podmienky, že je poskytovaná organizáciou podliehajúcou verejnému právu alebo inou organizáciou majúcou sociálny charakter. [14]

14 — Pozri tiež rozsudok Súdneho dvora z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 30.

52 V dôsledku toho, ak nadácia koná len ako sprostredkovateľ, aby jej služby poskytnuté v takomto postavení boli oslobodené od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) alebo h), musí nezávislá opatera, s ktorou sú tieto služby spojené, takisto spĺňať podmienky na oslobodenie od dane stanovené v týchto ustanoveniach.

iii) Sú sprostredkovateľské služby nevyhnutné pre poskytovanie služieb opatery detí?

54 Zdá sa byť ťažké domnievať sa, že rodič môže využívať služby opatery detí bez toho, aby bol predtým v kontakte s opatrovateľom. Nadácia zdôrazňuje, že predmetné služby opatery detí sú prístupné len prostredníctvom jej sprostredkovateľských aktivít. Holandská vláda však tvrdí, že sú prípustné iné spôsoby vrátane inzerátov alebo obchodných agentúr.

53 Je zrejmé, že nezávislí opatrovatelia nie sú organizáciami podliehajúcimi verejnému právu. Súdny dvor takisto nerozhoduje o tom, či sú uznané za charitatívne organizácie. O uznaní rozhodujú vnútroštátne orgány na základe voľnej úvahy, ktorú musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva a ktorej výkon musí podliehať súdnemu preskúmaniu.[15] So zreteľom na možnosť uznať nezávislých opatrovateľov je možné odkázať na rozsudky Súdneho dvora Bulthuis-Griffioen[16] a Gregg,[17] z ktorých vyplýva, že fyzické osoby sa môžu takéhoto uznania domáhať len vtedy, ak „prevádzkujú podnik".

55 Zdá sa mi, že ak by sa nadácia obmedzila len na vedenie zoznamu všetkých osôb ponúkajúcich opateru detí a jeho sprístupnenie rodičom, nemohla by byť táto služba v žiadnom prípade kvalifikovaná ako nevyhnutná. Existuje mnoho iných spôsobov, prostredníctvom ktorých sa môžu rodičia dostať do kontaktu s potenciálnymi opatrovateľmi.

56 Ak by však preverenie zo strany nadácie a profesionálne školenia boli také, že služby, ktoré poskytuje ako sprostredkovateľ, umožňujú prístup len ku kompetentným a dôveryhodným opatrovateľom, ktorých by rodičia nemohli inak nájsť, potom by mohli byť služby považované za nevyhnutné pre

15 — Pozri rozsudok Kingscrest, už citovaný, bod 48 a nasl.

16 — Rozsudok Súdneho dvora z 11. augusta 1995, Bulthuis-Griffioen/Inspecteur der Omzetbelasting, C-453/93, Zb. s. I-2341.

17 — Rozsudok Súdneho dvora zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, osobitne v bodoch 14 až 19.

poskytnutie služieb opatery detí v takejto kvalite, hoci aj v prípade, že nadácia nie je zodpovedná za akékoľvek nedostatky v skutočne poskytovanej opatere detí.

57 Som preto toho názoru, že príslušné posúdenie skutkového stavu sa v danom prípade týka otázky, či opatera, ktorú rodičia môžu využívať, je takej povahy alebo takej kvality, o ktorej by sa rodičia nemohli ubezpečiť, pokiaľ by nevyužili služby nadácie ako sprostredkovateľa.

iv) Je poskytovanie služieb určené predovšetkým na zabezpečenie dodatočných príjmov a existujú služby, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov, ktoré sú povinné platiť DPH?

58 Opäť ide o skutkovú otázku, ktorá nemôže byť Súdnym dvorom zodpovedaná a ku ktorej nebol v danom prípade predložený žiadny osobitný problém týkajúci sa výkladu. Spis neobsahuje žiadny dôkaz o tom, že obchodné agentúry poskytujú v skutočnosti podobné služby ako nadácia, aj keď holandská vláda tvrdí, že tomu tak je. Ak by bolo nevyhnutné stanoviť účel ponúkanej služby, bolo by vhodné vziať do úvahy postavenie nadácie ako neziskového subjektu a tiež výšku a spôsob výpočtu spornej sumy.

Návrh

59 Na základe vyššie uvedených úvah som toho názoru, že Súdny dvor by mal na otázku Hoge Raad odpovedať takto:

Pokiaľ organizácia podliehajúca verejnému právu alebo iná organizácia, v ktorej prípade príslušný členský štát uznal, že jej činnosť má sociálny charakter, koná ako

sprostredkovateľ medzi osobami, ktoré hľadajú, a osobami, ktoré ponúkajú služby opatery detí, jej služby ako sprostredkovateľa môžu byť oslobodené od DPH podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) alebo h) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, len vtedy, ak:

— by podliehanie DPH predstavovalo prekážku prístupu k opatere detí zvýšením nákladov na takúto opateru,

— opatera detí bola oslobodená od dane podľa toho istého ustanovenia(í),

— služby opatery detí sú takej povahy alebo kvality, o ktorej by sa tí, ktorí hľadajú tieto služby opatery detí, nemohli ubezpečiť, pokiaľ by nevyužili služby nadácie ako sprostredkovateľa, a

— základným cieľom poskytovania sprostredkovateľských služieb nie je zabezpečenie dodatočných príjmov realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov, ktoré sú povinné platiť DPH.