SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA F. G. JACOBSA, predstavljeni 15. septembra 2005[1]

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se navezuje na organizacijo, ki zagotavlja varstvo predšolskih otrok, za šolajoče otroke pa varstvo zunaj šolskih ur, vzpostavlja pa tudi stik med starši in neodvisnimi varuhi, ki zagotavljajo enako varstvo. V slednjem primeru staršem zaračunava na uro, poleg tega pa plačajo varuhom, ne posreduje pa med starši in varuhi ali kakor koli odgovarja za storitve slednjih.

Upoštevna zakonodaja

3. Po členu 2(1) Šeste direktive o DDV[2] je dobava storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo, predmet DDV.

2. V nacionalnem postopku je sporno to, ali bi bilo treba od zneskov, ki jih na uro zaračunava organizacija, plačevati DDV. V zvezi s tem nizozemsko Hoge Raad (vrhovno sodišče) sprašuje, ali so storitve organizacije kot posrednice med starši in varuhi oproščene plačila DDV kot storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialno-varstvenim delom, z varstvom ali izobraževanjem otrok.

4. Davčni zavezanec je v členu 4(1) in (2) opredeljen kot vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost – tj. vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in s kmetijskimi

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

dejavnostmi ter z dejavnostmi samostojnih poklicev –, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

5. Po členu 11(A)(1) je davčna osnova pri dobavi storitev – z določenimi izjemami, ki pa v tej zadevi niso upoštevne – plačilo, ki ga je dobavitelj prejel od kupca.

6. Člen 13(A) Šeste direktive določa oprostitve DDV za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu. Odstavek 1 navedene določbe se – kolikor je upoštevno – glasi:

„[…] [D]ržave članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[…]

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne;

(h) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana z varstvom otrok in mladine in jo opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne;

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

[…]“

7. Odstavek 2(b) pa določa:

„Dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s pododstavki (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n), če:

— ni nujna za oproščene transakcije,

— je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost.“

Dejansko stanje in postopek

8. V skladu s predložitveno odločbo je Stichting Kinderopvang Enschede (v nadaljevanju: Ustanova) nepridobitna organizacija. Njen namen je v bistvu vzdrževanje in razvoj zagotavljanja več vrst storitev varstva otrok, ki ustrezajo različnim potrebam zaposlenih staršev, ter posredovanje med starši in neodvisnimi varuhi.

9. Ustanova upravlja več centrov za varstvo predšolskih otrok in varstvo šolskih otrok zunaj šolskih ur. Ima tudi kartoteko neodvisnih varuhov,[3] ki skrbijo za otroke na svojem domu. Ustanova preverja varuhe, preden jih vnese v kartoteko. Kandidati za varuhe se lahko udeležijo usposabljanja, ki ga plača Ustanova.

10. Ustanova na podlagi zaprosila enega od staršev[4] najprej pojasni različne oblike varstva, ki jih predlaga. Če se eden od staršev odloči za neodvisnega varuha, se s strokovnjakom iz Ustanove pogovori o svojih željah. Na podlagi teh podatkov mu Ustanova predstavi najprimernejšega varuha. Če je stik

3 — Znani kot starši gostitelji; kljub temu pa jih bom navajal kot „varuhe“, da se izognem mešanju staršev in staršev gostiteljev.

4 — Ali delodajalca; kaže, da nekateri delodajalci uporabljajo storitve Ustanove za zagotavljanje varstva otrok svojih zaposlenih. V nadaljevanju se lahko „starše“ razume tudi tako, da vključujejo navedene delodajalce.

vzajemno zadovoljiv, varuh in eden od staršev skleneta pisno pogodbo, po kateri le-ta plača določen znesek na uro za varstvo vsakega otroka. Leta 1998 je bilo treba na uro plačati 5 NLG.[5]

11. Ustanova ne prevzema odgovornosti za zadeve v zvezi s pogodbo. Ne zagotavlja, niti da bo neodvisno varstvo dejansko zagotovljeno ob želenih urah; zavezuje se samo k prizadevanju, da bo starša spravila v stik s primernim varuhom. Starš pa lahko uporablja storitve Ustanove tudi, če ne želi podaljšati pogodbe ali če njene določbe niso spoštovane.

12. Ustanova je leta 1998 za storitve, ki jih je opravljala za starše, zaračunavala znesek 3,45 NLG[6] na otroka na uro za pridobitev storitev neodvisnega varstva. Noben del tega zneska ni bil prenesen na varuha.

13. V zvezi z navedenim opravljanjem storitev je bilo Ustanovi od januarja do marca 1998 odmerjeno za 6424 NLG[7] DDV. Zoper odmero se je pritožila, zatrjujoč, da so zadevne storitve oproščene na podlagi nizozemske zakonodaje, s katero je bil prenesen člen 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive.

14. Regionalno pritožbeno sodišče je razsodilo, da Ustanova deluje na področju varstva otrok in da njenih posredniških dejavnosti v zvezi z neodvisnimi varuhi ni mogoče očitno šteti za take, „ki ne služijo izključno namenom varstva otrok“[8], čeprav ne pomenijo neposredne vključenosti v navedeno varstvo. Zato so te dejavnosti zajete s področjem uporabe zadevne oprostitve.

15. Davčni organ se je iz pravnih razlogov pritožil pri Hoge Raad, zatrjujoč, da Ustanova pri delovanju kot posrednica opravlja ločeno komercialno storitev posredovanja med ponudbo in povpraševanjem na določenem področju. Ta storitev ne pomeni opravljanja storitve otroškega varstva in jo Ustanova ne zagotavlja kot „ustanova za zagotavljanje varstva otrok“ v smislu nizozemske

5 — Približno 2,27 EUR; s spletne strani Ustanove je razvidno, da je leta 2005 plačilo znašalo 2,50 ali 3,30 EUR na uro, odvisno od števila otrok.

6 — Približno 1,57 EUR; plačilo je leta 2005 znašalo 2,89 EUR, vključno z DDV. Skupni znesek na uro je torej 5,39 ali 6,19 EUR. Urno plačilo za varstvo otrok s strani Ustanove je leta 2005 običajno znašalo med 5,34 in 6,07 EUR.

7 — Približno 2920 EUR.

8 — Z besedami Hoge Raad: „[…] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar“.

zakonodaje, ki prenaša zadevno oprostitev. Prav tako storitev ni tako tesno povezana s tistim varstvom otrok, ki ga zagotavlja Ustanova, da bi jo bilo mogoče šteti za storitev, ki jo opravlja organizacija, ki se ukvarja z zagotavljanjem varstva otrok.

organizacija za storitve varstva otrok, tako glede dejanskega varstva otrok in tudi glede zadevnih storitev.

18. Pisna stališča so predložile Ustanova, nizozemska vlada in Komisija. Obravnava ni bila predlagana in je zato tudi ni bilo.

16. Hoge Raad meni, da se v pritožbi postavlja vprašanje, ali je zadevna storitev zajeta z oprostitvijo po členu 13A(1)(g) oziroma morda (h) ali (i) Šeste direktive. Zato je v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

Presoja

„Ali je treba člen 13(A)(1)(g), (h) in (i) Šeste direktive razlagati tako, da se opravljanje zgoraj opisanih storitev, ki pomenijo posredništvo pri varovanju predšolskih otrok in šolskih otrok zunaj šolskih ur na domu staršev gostiteljev, šteje za opravljanje storitev, kot so določene v eni ali več od teh določb?“

Uvodne ugotovitve

19. Vprašanje Hoge Raad se nanaša na razvrstitev storitve, ki jo opravlja Ustanova, kadar deluje kot posrednica med starši in neodvisnimi varuhi.

17. Hoge Raad nadalje pojasnjuje, da ni sporno, da so storitve Ustanove glede varstva otrok oproščene in da je treba Ustanovo v zvezi s tem – v smislu upoštevnih določb Šeste direktive – šteti za priznano organizacijo, po nizozemski zakonodaji pa je priznana

20. Spor med Ustanovo in davčnim organom se navezuje na obdavčitev zneskov z DDV, ki jih staršem za vsako uro varstva otroka pri neodvisnem varuhu zaračunava Ustanova.

21. Iz členov 2(1) in 11(A)(1) Šeste direktive jasno izhaja, da se pri obdavčljivi storitvi obdavči plačilo za storitev. Zato se opravljanje storitev obdavčuje samo, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom.[9]

22. V predložitveni odločbi ni izražen dvom o obstoju neposredne zveze med posredniškimi storitvami Ustanove in zneski, ki jih prejema za vsako uro neodvisnega varstva otrok; to ni stvar postopka pred Hoge Raad. V zvezi s tem tudi Sodišču niso bila predložena nobena stališča.

Postavljeno vprašanje

Področje uporabe

23. V teh okoliščinah bom svojo analizo omejil na vprašanje, ki ga je dejansko postavilo Hoge Raad.

25. Vprašanje je, ali so posredniške storitve Ustanove, kot so opisane v predložitveni odločbi, oproščene po členu 13(A)(1)(g), (h) ali (i).

24. Kljub temu pa samo ugotavljam, da bi lahko nekatere značilnosti ureditve, kot so bile predstavljene, navajale na to, da ni bistvene povezave med zadevno storitvijo in plačilom. Plačilo se, na primer, ne izvede pri začetni storitvi, ampak večkrat v nadaljnjem obdobju; glede trajanja in skupnega zneska se lahko precej razlikuje, razlika pa ni odvisna od nobene značilnosti začetne storitve; znesek je sorazmerno visok in zdi se, da je izračunan tako, da zagotavlja, da je strošek na uro za starše enak, ne glede na to, ali varstvo zagotavlja Ustanova ali neodvisni varuh; Ustanova pa tudi ne odgovarja za neodvisno varstvo, na podlagi katerega se izračuna plačilo.

26. Da bi bilo to podano, morajo biti tesno povezane (ali „related“[10]) z dejavnostmi, ki so

9 — Sodbe z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443, točki 11 in 12); z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 13) in z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 39).

10 — Uporaba besede „related“ v pododstavku (i), medtem ko se pododstavkih (g) in (h) uporablja beseda „linked“, kaže da je posebnost angleške različice; druge jezikovne različice uporabljajo enak izraz v vseh treh določbah, ni pa nobenega razloga za domnevo, da je bila mišljena kakršna koli razlika v pomenu.

opredeljene v enem od navedenih pododstavkov.

27. Hoge Raad navaja, da so posredniške storitve Ustanove „povezane z varstvom otrok […] na domu staršev gostiteljev“.

28. Torej ne morejo biti povezane z varstvom otrok, ki ga zagotavlja Ustanova – v zvezi s katerim ni mogoče trditi, da deluje kot „posrednica“ in v zvezi s katerim ne zaračunava zadevnega plačila na uro –, ampak samo za varstvo, ki ga zagotavljajo neodvisni varuhi.

29. Strinjam se z nizozemsko vlado, da ni razlogov za domnevo, da je lahko tako varstvo otrok zajeto v kategoriji izobraževanja v členu 13(A)(1)(i) Šeste direktive. Seveda je mogoče varstvo otrok povezovati z elementom izobraževanja, ne glede na starost otroka, in mogoče je, da nekateri neodvisni varuhi dejansko menijo, da je njihova vloga tudi izobraževalna, vendar pa ni zatrjevano, da je izobraževanje zamišljeno kot sestavni del zadevnega varstva otrok.

30. Zdi se, da je lahko varstvo otrok zajeto s področjem uporabe „socialnega skrbstva in socialnovarstvenega dela“ ter/ali „varstva otrok in mladine“ v smislu člena 13(A)(1)(g) oziroma (h), nihče pa temu tudi ne nasprotuje. Glede na to, da so pogoji za uporabo obeh oprostitev enaki, jih ni treba obravnavati ločeno.

31. Ni sporno, da je Ustanova v smislu člena 13A(1)(g) in (h) priznana dobrodelna organizacija v zadevni državi članici.

32. Ustanova poleg tega poudarja, da imajo starši samo prek njenih dejavnosti dostop do storitev neodvisnih varuhov v njeni kartoteki, še posebej – po zaslugi njenega pregleda in svetovanja – do storitev najprimernejšega varuha. Njene storitve je treba šteti kot predpogoj za zagotavljanje varstva otrok in torej za pomožne k temu.

33. Nizozemska vlada in Komisija pa trdita, da posredniške storitve Ustanove niso „tesno povezane“ z varstvom otrok, ki ga zagotavljajo neodvisni varuhi, in da navedeno varstvo otrok ne more biti podlaga za

oprostitev povezanih dobav, saj ni oproščena storitev.

34. Nizozemska vlada nadalje podredno trdi, da je oprostitev prepovedana po členu 13(A)(2)(b), ker storitev ni nujna za zagotavljanje zadevnega varstva otrok in ker je namenjena pridobivanju dodatnega prihodka Ustanove z opravljanjem konkurenčne storitve komercialnim storitvam, ki so zavezane za DDV.

35. Zdi se mi torej, da čeprav so lahko posredniške storitve Ustanove jasno povezane – vsaj v širšem smislu – s storitvami neodvisnih varuhov, pa obstaja več mogočih ovir za oprostitev. V zvezi s tem so upoštevna ta vprašanja:

(i) Ali so posredniške storitve „tesno povezane“ s storitvami varstva otrok?

(ii) Ali je mogoče oprostitev utemeljiti s povezavo s storitvami varstva otrok, če te niso oproščene?

(iii) Ali so posredniške storitve nujne za storitve varstva otrok?

(iv) Ali je osnovni namen pridobivanje dodatnega prihodka in ali obstaja konkurenca s komercialnimi storitvami, ki so zavezane za DDV?

36. Če je odgovor na katero koli od prvih treh vprašanj nikalen ali je na četrto vprašanje pritrdilen, potem opisane storitve ne morejo biti oproščene. Vsa navedena vprašanja vključujejo dejansko presojo, vendar pa vsaj glede prvih treh obstajajo določena vprašanja v zvezi z razlago, ki jih lahko pojasni Sodišče.

37. Nazadnje je mogoče ugotoviti, da se lahko učinki oprostitve DDV razlikujejo glede na okoliščine. Kadar je določena transakcija oproščena, dobavitelj ne more odbiti nobenega vstopnega davka na blago ali storitve, ki ga je pridobil za transakcijo, naročnik pa ne more odbiti tega davka, ki prikrito in nevidno ostane strošek transakcije. Za Ustanovo je mogoče domnevati, da

je upoštevala svoj položaj, ko je zahtevala oprostitev za sporno storitev, težko pa je napovedati, da bo oprostitev vedno koristila drugim, ki morda opravljajo primerljivo storitev. Primeren bi bil torej uravnotežen in nevtralen pristop k razlagi upoštevnih določb.

(i) Ali so posredniške storitve „tesno povezane“ s storitvami varstva otrok?

38. Seznam oprostitev iz člena 13(A)(1) se sklicuje na dobavo, ki je na neki način povezana z dejavnostmi v javnem interesu.

39. Merilo „tesne“ povezanosti poleg točk (g), (h) in (i) določajo tudi točke (b), (l), (m) in (n). Uporabljeni izrazi niso vedno enaki in razlike so tudi med jezikovnimi različicami, vendar pa se mi zdi, da je moral biti v vseh primerih mišljen isti koncept.

40. Nasprotno pa nekatere druge točke določajo ohlapnejšo povezavo, in sicer z uporabo izrazov „v zvezi z“ in „zaradi“ (točke (a), (k) oziroma (o), pri tem pa se jezikovne različice spet med seboj razlikujejo).

41. Glede na to menim, da sodba Sodišča v zadevi Dudda,[11] na katero se v smislu analogije sklicuje Ustanova, ni v pomoč. Ne samo, da se nanaša na določitev kraja dobave in ne na obstoj oprostitve, ampak konkretno zadeva dobavo storitev, ki so opredeljene kot „v zvezi z“ ali „pomožne“ k nekaterim dejavnostim s področja kulture ali podobnim dejavnostim po členu 9(2)(c) Šeste direktive. Jasno je torej, da je zadevna stopnja povezanosti ohlapnejša in ne tesnejša.

42. Komisija in nizozemska vlada se sklicujeta na sodbo Komisija proti Nemčiji,[12] v kateri je Sodišče zagovarjalo stališče, da raziskovalni projekti državnih univerz za nadomestilo niso tesno povezani z univerzitetnim izobraževanjem v smislu člena 13(A)(1)(i), ker je, prvič, oprostitev zasnovana tako, da zagotavlja, da dostop do izobraževanja ni oviran z višjimi stroški, ki bi

11 — Sodba z dne 26. septembra 1996 (C-327/94, Recueil, str. I-4595).

12 — Sodba z dne 20. junija 2002 (C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 45 in nasl.); glej tudi sodbo z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249).

izhajali iz tega, da bi bili tesno povezano blago in storitve zavezani za DDV (take ovire ne bi bilo, če bi bili plačani raziskovalni projekti obdavčeni), in drugič, čeprav taki projekti lahko pripomorejo k univerzitetnemu izobraževanju, niso nujni za doseganje cilja poučevanja študentov, da bi se jim omogočilo opravljanje poklica.

43. V zvezi s prvim vidikom se zdi verjetno, da obdavčitev posamičnega zaračunavanja storitve predstavitve enega od staršev varuhu ne bi ovirala dostopa do varstva otrok. Če pa bi zaračunani znesek za storitev pomenil precejšen del plačila za vsako uro varstva otroka, dokler to varstvo traja, potem bi bilo morda drugače. V zvezi s tem pa se ponovno postavi vprašanje povezave med storitvijo in plačilom.[13]

44. Glede drugega vidika pa se ne bi kar tako strinjal, da obstoj tesne povezave med dobavo in dejavnostjo nujno pomeni, da mora biti dobava nujna za doseganje ciljev navedene dejavnosti.

45. Glede na to, da za vse določbe člena 13(A)(1), ki uporabljajo merilo tesne povezanosti, velja pogoj iz prve alinee člena 13(A)(2)(b), da mora biti dobava nujna za oproščene transakcije, pa zadeva v obravnavanem kontekstu ni pomembna. Obravnaval jo bom v nadaljevanju pod (iii).

(ii) Ali je mogoče oprostitev utemeljiti s povezavo s storitvami varstva otrok, če te same niso oproščene?

46. Komisija in nizozemska vlada trdita, da mora varstvo otrok, tudi če obstaja tesna povezava med posredniškimi storitvami Ustanove in varstvom otrok, ki ga zagotavljajo neodvisni varuhi, izpolnjevati pogoje za oprostitev po členu 13(A)(1)(g) in (h), če naj te izpolnjuje tudi povezana storitev. Z drugimi besedami, varstvo otrok morajo zagotavljati zlasti „osebe javnega prava ali druge organizacije, ki so priznane kot dobrodelne“.

13 — Glej moje ugotovitve v točki 24 zgoraj.

47. Določbam člena 13(A)(1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) je skupno to, da vse uporabljajo koncept tesne povezanosti med dobavo in dejavnostjo v javnem interesu, s tem da zadevno dobavo opravlja oseba javnega, dobrodelnega, kulturnega, asociativnega, nepridobitnega ali drugega podobnega značaja, ter da zanje veljajo pogoji iz člena 13(A)(2)(b).

48. Vendar pa se razlikujejo po načinu izraženosti povezave: „bolnišnična in zunajbolnišnična zdravstvena oskrba ter z njo tesno povezane dejavnosti“ ((b)); „opravljanje storitev in dobava blaga, ki je tesno povezana“ s socialnim skrbstvom, z varstvom otrok in s podobnimi dejavnostmi ((g) in (h)); izobraževanje, „vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami“ ((i)); storitve „in dobava blaga, ki je tesno povezana s temi storitvami“ za člane določenih organizacij ((l)); „določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo“ ((m)); določene kulturne storitve „in blago, tesno povezano s temi storitvami“ ((n)).

49. S stališča jezikovne razlage bi lahko trdili, da so po točkah (b), (i), (l) in (n) oproščene določene dejavnosti v javnem interesu, skupaj z drugimi vrstami dobave, ki je tesno povezana z oproščeno dejavnostjo, po (g), (h) in (m) pa je oproščena dobava, ki je tesno povezana z določeno dejavnostjo, ne glede na to, ali je ta dejavnost sama oproščena ali ne.

50. Za zadnji del navedene trditve pa se zdi, da ni prepričljiv. Ne zdi se – kot trdi Komisija – skladen z logiko teh določb in – kot opozarja nizozemska vlada – z besedilom člena 13(A)(2)(b), prva alinea, ki določa, da mora biti zadevna dobava „nujna za oproščene transakcije“.

51. Zdi se torej, da mora biti za to, da bi bila tesno povezana dobava oproščena, tudi glavna dejavnost oproščena in mora torej izpolnjevati vse pogoje za oprostitev, vključno z zahtevo, da jo opravlja oseba javnega prava ali druga organizacija, ki je priznana kot dobrodelna.[14]

14 — Glej tudi sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 30).

52. V skladu s tem mora, če Ustanova deluje samo kot posrednica, zato da bi njene tovrstne storitve bile oproščene po členu 13A(1)(g) ali (h), neodvisno varstvo otrok, s katerim so povezane, prav tako izpolnjevati pogoje za oprostitev po navedenih določbah.

53. Jasno je, da neodvisni varuhi niso osebe javnega prava. Sodišče ni pristojno za ugotavljanje, ali so priznani kot dobrodelne organizacije. Priznanje je v pristojnosti nacionalnih organov, ki imajo določeno polje proste presoje, ki jo morajo uporabljati v skladu s pravom Skupnosti in je predmet sodnega nadzora.[15] Glede možnosti priznavanja neodvisnih varuhov se je mogoče sklicevati na sodbi Sodišča Bulthuis-Griffioen[16] in Gregg,[17] na podlagi katerih se zdi, da se fizične osebe lahko priznajo kot take samo, če „imajo podjetje“.

15 — Glej zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates et Montecello, še posebej točko 48 in nasl.

16 — Sodba z dne 11. avgusta 1995 (C- 453/93, Recueil, str. I-2341).

17 — Sodba z dne 7. septembra 1999 (C-216/97, Recueil, str. I-4947, še posebej točke od 14 do 19).

(iii) Ali so posredniške storitve nujne za storitve varstva otrok?

54. Zdi se, da je težko domnevati, da si lahko eden od staršev priskrbi varstvo otrok, ne da bi najprej stopil v stik z varuhom. Ustanova poudarja, da je mogoče do storitev varstva otrok dostopati samo prek njenih posredniških dejavnosti. Nizozemska vlada pa trdi, da so na voljo tudi druge poti, vključno z malimi oglasi in s komercialnimi agencijami.

55. Zdi se mi, da če Ustanova ne bi storila nič drugega, kot samo vodila kartoteko vseh oseb, ki so znane po tem, da zagotavljajo varstvo otrok, in bi to kartoteko dala na vpogled staršem, storitve nikakor ne bi bilo mogoče šteti za nujno. Starši lahko tudi na drug način stopijo v stik s prihodnjimi varuhi.

56. Če pa so dejavnosti pregledovanja in usposabljanja, ki jih opravlja Ustanova, take, da njene posredniške storitve omogočajo dostop samo do tako usposobljenih in zaupanja vrednih varuhov, kot jih starši sicer ne bi mogli najti, potem bi bilo mogoče te storitve šteti za nujne za pridobitev dostopa do tako kakovostnega varstva otrok, tudi če

Ustanova ne odgovarja za kakršne koli pomanjkljivosti dejansko opravljenega varstva otrok.

57. Menim torej, da je upoštevna dejanska presoja vprašanja, ali je varstvo, do katerega se omogoča dostop, take narave ali kakovosti, ki si je starši ne bi mogli zagotoviti brez posredniških storitev Ustanove.

(iv) Ali je osnovni namen pridobivanje dodatnega prihodka in ali obstaja konkurenca s komercialnimi storitvami, ki so predmet DDV?

58. To je ponovno dejansko vprašanje, ki ga Sodišče ne more obravnavati, v obravnavani zadevi pa se v zvezi z njim ni postavil noben konkreten problem pri razlagi. V spisu ni nobene potrditve, da komercialne agencije dejansko opravljajo podobne storitve, kot so storitve Ustanove, čeprav nizozemska vlada trdi, da je tako. Če je treba presoditi namen ponujene storitve, bi bilo morda primerno na eni strani upoštevati nepridobiten status Ustanove, na drugi strani pa znesek in način izračuna spornih plačil.

Predlog

59. Na podlagi navedenih ugotovitev menim, da bi Sodišče moralo Hoge Raad odgovoriti tako:

Če oseba javnega prava ali dobrodelna organizacija, priznana v državi članici, deluje kot posrednica med osebami, ki iščejo storitve varstva otrok, in osebami, ki te

ponujajo, so lahko njene posredniške storitve oproščene DDV po členu 13(A)(1)(g) ali (h) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – samo, če:

— bi zavezanost za DDV ovirala dostop do storitev varstva otrok z zvišanjem stroškov teh;

— storitve varstva otrok izpolnjujejo pogoje za oprostitev po isti(h) določbi(ah);

— so storitve varstva otrok take narave ali kakovosti, da si je tisti, ki iščejo te storitve, ne bi mogli zagotoviti, če ne bi uporabljali posredniških storitev, in

— osnovni namen posredniških storitev ni pridobivanje dodatnega prihodka z izvajanjem transakcij, ki so neposredno konkurenčne storitvam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.