

ENERGĀDĀVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 15. septembrī 1(1)

Lieta C-415/04

Staatssecretaris van Financiën

pret

Stichting Kinderopvang Enschede

1. Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecās 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 dienās aprūptajiem, kas sniedz tūdu pašu pakalpojumu. Pārdotā gadījumā tā ņem maksu no vecākiem atbilstīgi stundas likmei papildus tam, ko tie maksā aprūptajiem, lai gan tā neiejaucas turpmākās attiecības starp vecākiem un aprūptajiem un arī neuzņemas atbildību attiecībā uz pārdoto sniegto pakalpojumu.

2. Tiesvedībā valsts ties 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 aprūptajiem pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN kā pakalpojumi, kas cieši saistīti ar sociālās aprūpes darbu, būtu aizsardzību vai būtu izglītība.

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 tās 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 kalnrniecību, lauksaimniecisku 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 saņem 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 lietām būtību, nosaka:

“[...] dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai

nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

g) tūdu pakalpojumu sniegšanu un tūdu preū piegūdi, kas ir cieši saistīti ar sociāls aprpes un sociāls nodrošināšanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco āužu pansionti, publisko tiesbu subjekti vai citas organizcijas, ko attiecīgū dalībvalsts atzinusi par labdarbas organizcijm;

h) tūdu pakalpojumu sniegšanu un tūdu preū piegūdi, kas ir cieši saistīti ar bēru un jauniešu aizsardzbu, ko veic publisko tiesbu subjekti vai citas organizcijas, ko attiecīgū dalībvalsts atzinusi par labdarbas organizcijm;

i) bēru vai jauniešu izglītbu, skolas vai universitētes izglītbu, arodizglītbu vai pērkvalifikciju, ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preū piegūdi, ko veic publisko tiesbu subjekti, kuriem tas ir mērīs, vai citas organizcijas, kurm attiecīgū dalībvalsts noteikusi lūdzgus mērus;

[..].”

7. Tomēr 2. punkta b) apakšpunkts noteic:

“Preū piegūdei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešīr 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktū paredzto atbrīvojumu, ja:

- tas nav būtiski svarīgs atbrīvojumiem darjumiem,
- to pamatmēris ir gūt organizcijai papildu ienēkumus, veicot darjumu, kas tieši konkur ar komercuzmumu darjumiem, kuriem jūmaksū pievienotū vrtēbas nodoklis.”

Fakti un tiesvedēba

8. Saskaā ar iesniegtu lūgumu *Stichting Kinderopvang Enschede* (turpmēk tekstū – “Fonds”) ir bezpeāas organizcija. Tū mēris bētbū ir sniegt un attēstt dāždus bēru aprpes pakalpojumus, atsaucoties uz strūdjošu vecku nepieciešambu pēc bēru aprpes pakalpojumiem, un darboties k starpniekam starp veckiem un neatkarīgiem bēru aprpētjjiem.

9. Fonds pats vada virkni bēru aprpes centru pirmsskolas vecuma bēriem un skolas vecuma bēriem laikū, kad nenotiek mēcēbas. Tas arū uztur sarakstu ar neatkarīgiem bēru aprpētjjiem (3), kuri aprpē bērnus savū mējū. Pirms iekāušanas sarakstū Fonds bēru aprpētjjus pērbauda. Potenciālijiem bēru aprpētjjiem ir iespēja apmeklēt Fonda apmaksātu kursu.

10. Atsaucoties uz kēda vecēka iesniegtu lūgumu (4), Fonds vispirms izskaidro dāždus tū piedvītū aprpes formas. Ja vecēks nolemj izmantot neatkarēga bēru aprpētjja pakalpojumus, Fonda speciālists pērrunē vecēka vēlmes. Pamatojoties uz šo informciju, Fonds iepazēstina vecēku ar vispiemērotēko bēru aprpētjju. Ja kontakts abas puses apmierina, starp aprpētjju un vecēku tiek noslēgts rakstveida lūgums, saskaā ar kuru vecēks maksū stundas likmi par katra bēra aprpi. 1998. gadū šū stundas likme bija NLG 5 (5).

11. Fonds neuzēmas atbildību, kas varētu rasties saistībā ar šo līgumu. Tāpat tas negarantē, ka neatkarīgā aprāpe faktiski tiks nodrošināta pieprasītajās stundās; tas vienkārši apņemas pielikt visas pūles, lai vecāki satiktos ar piemērotu aprāpēju. 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 aprāpēja pakalpojumi. No šīs summas aprāpējajs neko nesaņēma.

13. Par sniegtajiem pakalpojumiem Fondam tika aprēķināts PVN NLG 6424 (7) apmērā par laika periodu no 1998. gada janvāra līdz martam. Tas pārsniedzēja aprēķinu, apgalvojot, ka attiecīgā 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 aprāpes jomā un ka tā starpniecības darbība attiecībā uz neatkarīgajiem aprāpējiem vienkrāši nevar tikt uzskatīta par "citādu kā tēdu, kas ekskluzīvi kalpo bērnu aprāpes mērķiem" (8), pat ja tie tieši neiesaistās šajā aprāpē. 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 aprāpe un Fonds to nesniedz kā "organizācija, kas sniedz bērnu aprāpes 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 aprāpi, lai to varētu uzskatīt par tēdu, ko sniedz organizācija, kas nodarbojas ar bērnu aprāpi kā tēdu.

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 [iesniedzītājas lūgumā] aprakstītā pakalpojumu sniegšana – starpniecība aprāpes nodrošināšanā pirmsskolas vecuma bērniem un skolas vecuma bērniem laikā, kad nenotiek mācības, pie viesvecākiem mājās – ir jāuzskata par tēdu pakalpojumu sniegšanu, kas ir minēta vienā vai vairākās no minētajām normām?"

17. *Hoge Raad* turpinājumā precizē, ka ir skaidrs – Fonda paša sniegtie bērnu aprāpes 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 aprāpes organizācija gan attiecībā uz bērnu faktisku aprāpi, gan attiecīgajiem pakalpojumiem.

18. Fonds, Nīderlandes valdība un Komisija ir iesnieguši rakstveida apsvērumus. Nav izteikts līgums 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 aprāpējiem.

20. Strīds starp Fondu un nodokļu iestādi attiecas uz PVN piemērošanu summām, kuras Fonds saņem no vecākiem par katru stundu, kad neatkarīgais aprūpētājs pieskata bērnu.
21. No Sestās direktivas 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 neatkarīgās aprūpes stundu, iesniegtajam līgumam netiek apstrīdēta; nešauboties, 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 vēlos 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 saskaņā ar pakalpojuma laiku, bet par atkārtotiem gadījumiem noteiktā periodā; tā var būtiski atšķirties gan ilguma, gan kopējās summas ziņā, tādu saskaņotājus pakalpojums nekādā veidā nenosaka atšķirības; summa ir relatīvi liela un šauboties, ka tiek aprēķināta tādā veidā, lai stundas izmaksa, kas jāmaksā vecākiem, ir tāda pati gan tad, kad aprūpi nodrošina pats Fonds, gan tad, kad to nodrošina neatkarīgās aprūpētājs; un Fonds neuzņemas atbildību attiecībā uz sniegto neatkarīgo aprūpi, uz kuru pamatojoties tiek aprēķināta samaksa.
- Uzdotsais jautājums*
- Piemērojamība
25. Jautājums ir par to, vai Fonda kā starpnieka pakalpojumiem, kādi tie ir aprakstīti līgumā, ir atbilstīgi no nodokļa saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta g), h) vai i) apakšpunktu.
26. Lai tas būtu, tiem ir jābūt cieši saistītiem (10) ar darbību, kas definēta vienā no šiem apakšpunktiem.
27. Fonda kā starpnieka pakalpojumu *Hoge Raad* ir aprakstījusi kā tādus, kas ir “saistīti ar bērnu aprūpi [...] viesmācību mājās”.
28. Tādējādi tie nevar būt saistīti ar paša Fonda sniegto bērnu aprūpi, attiecībā uz kuru nevar teikt, ka tas darbojas kā “starpturētājs” un attiecībā uz kuru tas neieņemas attiecīgo maksu par stundu – bet tikai ar to aprūpi, kuru sniedz neatkarīgā aprūpētāja.
29. Es piekrītu Nīderlandes valdībai, ka nav pamata uzskatīt, ka šāda bērnu aprūpe var ietilpt Sestās direktivas 13. punkta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā minētajā izglītības kategorijā. Protams, ir iespējams apvienot bērnu aprūpi ar izglītību, neņemot vērā bērnu vecumu, un varētu būt, ka atsevišķi neatkarīgā aprūpētāja faktiski domā, ka viņiem jābūt izglītojošai lomai, tādu netiek ierosināts, ka izglītība ir paredzēta kā šeit aplūkots bērnu aprūpes raksturīgā 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 str?da par to, ka Fonds ir attiec?g?s dal?bvalsts atz?ta labdar?bas organiz?cija 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apak?punkta noz?m?.

32. Fonds turkl?t uzsver, ka tikai t? starpniec?bas rezult?t? vec?kiem ir pieeja t? sarakst? eso?o neatkar?go apr?p?t?ju pakalpojumiem un ?pa?i – pateicoties t? [veiktajai] atlasei un padomam – vispiem?rot?kajam apr?p?t?jam. T? pakalpojums ir j?uzskata k? priek?nosac?jums b?rnu apr?pes pakalpojuma snieg?šanai, un t?d?j?di tas ir uzskat?ms par t? piederumu.

33. Tom?r N?derlandes vald?ba un Komisija apgalvo, ka Fonda k? starpnieka pakalpojumi nav kvalific?jami k? “cie?i saist?ti” ar neatkar?gu apr?p?t?ju sniegtajiem pakalpojumiem un ka b?rnu apr?pe nevar b?t par pamatu, lai saist?tos pakalpojumu atbr?votu no nodok?a, jo tas pats par sevi nav no nodok?a atbr?vots pakalpojums.

34. Turkl?t N?derlandes vald?ba nor?da, ka pak?rtoti ?is iz??mums saska?? ar 13. panta A da?as 2. punkta b) apak?punktu ir izsl?gts, t?p?c ka, no vienas puses, pakalpojums nav b?tiski svar?gs attiec?g?s apr?pes nodro?in?šanai un, no otras puses, tas ir dom?ts, lai Fonds sa?emtu papildu ien?kumus, sniedzot pakalpojumu, kas konkur? ar komercpakalpojumiem, kuriem piem?ro PVN.

35. T?d?j?di, man ??iet, ka, lai gan Fonda starpniec?bas pakalpojumi var?tu b?t nep?rprotami saist?ti vismaz pla?k? noz?m? ar neatkar?giem b?rnu apr?pes pakalpojumiem, iz??muma pie?ir?šanai past?v virkne iesp?jamo ??r?u. ?aj? sakar? ir b?tiski ??di jaut?jumi:

- i) Vai starpniec?bas pakalpojumi ir “cie?i saist?ti” ar b?rnu apr?pes pakalpojumiem?
- ii) Vai iz??mums var b?t pamatots ar saist?bu ar b?rnu apr?pes pakalpojumiem, ja tie pa?i nav no nodok?a atbr?voti pakalpojumi?
- iii) Vai starpniec?bas pakalpojumi ir b?tiski svar?gi b?rnu apr?pes pakalpojumiem?
- iv) Vai galvenais m?r?is ir sa?emt papildu ien?kumus un vai past?v konkurence ar komercpakalpojumiem, kas tiek aplikti ar PVN?

36. Ja atbilde uz jebkuru no pirmajiem tr?s jaut?jumiem ir negat?va vai uz ceturto jaut?jumu – pozit?va, aprakst?tos pakalpojumus nevar atbr?vot no nodok?a. Visi ?ie jaut?jumi ietver faktu v?rt?jumu, bet vismaz attiec?b? uz pirmajiem trim past?v ar? interpret?cijas jaut?jumi, kurus ?? Tiesa var?tu paskaidrot.

37. Visbeidzot, var nor?d?t, ka atbr?vojuma no PVN iedarb?ba var main?ties atkar?b? no apst?k?iem. Gad?jum?, ja noteikts dar?jums netiek aplikts ar nodokli, pieg?d?t?js nevar atskait?t priek?nodokli par prec?m vai pakalpojumiem, kurus tas ir ieg?d?jis dar?juma m?r?im; t?pat ar? klients nevar atvilkt k?du ?? nodok?a da?u, kas paliks dar?juma izmaks?s apsl?pts un neredzams. Var?tu uzskat?t, ka Fonds ir apskat?jis savu situ?ciju, prasot nodok?a atbr?vojumu apstr?d?tajam pakalpojumam, ta?u ir gr?ti paredz?t, vai atbr?vojums vienm?r b?s izdev?gs citiem, kas sniedz l?dz?gu pakalpojumu. T?p?c attiec?go normu interpret?cijai ir piem?rojama l?dzsvarota un neitr?la pieeja.

- i) Vai starpniec?bas pakalpojumi ir “cie?i saist?ti” ar b?rnu apr?pes pakalpojumiem?

38. Iz??mumu saraksts 13. panta A da?as 1. punkt? pla?i atsaucas uz pieg?d?m, kuras kaut k?d? veid? ir saist?tas ar darb?b?m sabiedr?bas interes?s.

39. Papildus g), h) un i) apak?punktam, b), l), m) un n) apak?punkts preciz? “cie?as” saist?bas

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 brīvību saistībā, izmantojot tādus terminus kā "saistītu", "nolīk?" vai "sakar?" 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 paši saistīti 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 tādēļ, 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 (un izpētes projektu, par kuriem tiek maksāta atlīdzība, aplikšana ar nodokli šādu traucējumu 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 aprīpējumu pakalpojumu aplikšana ar nodokli neapgrītinātu piekļuvi bērnu aprūpei. Gadījumā, ja maksa par pakalpojumu ir būtiska daļa no samaksas par katru bērnu aprīpes stundu visā aprīpes [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 pakāuti 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 aprīpes 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 aprīpējumu sniegtajiem bērnu aprīpi, ir nepieciešams, lai pati bērnu aprīpe atbilstu 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunktā atbrīvotajam, lai par to tiktu uzskatīts arī saistītais pakalpojums. Citiem vārdiem sakot, bērnu aprīpi it paši ir jāsniedz "publisko tiesību subjektu vai citām organizācijām, kas ir atzītas par labdarības organizācijām".

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, bezpeļas 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 medicīniskā aprīpe, kā

ar? ar t?m cieši saist?tas darb?bas” [b) apakšpunkts]; “t?du pakalpojumu sniegšan[a] un t?du pre?u pieg?d[e], kas ir cieši saist?ti ar” soci?lo apr?pi, b?rnu aizsardz?bu un l?dz?g?m darb?b?m [g) un h) apakšpunkts]; izgl?t?ba “ieskaitot ar to cieši saist?tu pakalpojumu sniegšanu vai pre?u pieg?di” [i) apakšpunkts]; pakalpojumi un “cieši ar to saist?tu pre?u pieg?d[e]” noteiktu organiz?ciju biedriem [l) apakšpunkts]; “daž[i] pakalpojumi[i], kas cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu” [m) apakšpunkts]; atseviš?i kult?ras pakalpojumi “un ar tiem cieši saist?tas preces” [n) apakšpunkts].

49. Burtiski lasot, var?tu apgalvot, ka saska?? ar b), i), l) un n) apakšpunktu no nodok?a tiek atbr?vota noteikta darb?ba sabiedr?bas interes?s kop? ar cit?m pieg?d?m, kas cieši saist?tas ar no nodok?a atbr?voto darb?bu; kam?r saska?? ar g), h) un m) apakšpunktu no nodok?a tiek atbr?votas noteiktas pieg?des, kas cieši saist?tas ar noteiktu darb?bu, neatkar?gi no t?, vai š? darb?ba pati ir atbr?vota no nodok?a vai nav.

50. Š? argumenta p?d?j? da?a tom?r neš?iet re?la. K? to apgalvo Komisija, t? š?iet nesaskan?ga ar noteikumu lo?iku un, k? nor?da N?derlandes vald?ba, ar 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunkta pirmo ievilkumu, kas noteic, ka attiec?gaj?m pieg?d?m ir j?b?t “b?tiski svar?g[?m] atbr?votajiem dar?jumiem”.

51. T?p?c š?iet, ka, lai cieši saist?t?s pieg?des b?tu atbr?votas no nodok?a, ar? galvenajai darb?bai ir j?b?t atbr?votai no nodok?a un t?d?j?di tai ir j?atbilst visiem atbr?vojuma pieš?iršanas nosac?jumiem – ieskaitot pras?bu, ka to veic publisko ties?bu subjekts vai cita organiz?cija, kas ir atz?ta par labdar?bas organiz?ciju (14).

52. L?dz ar to, ja Fonds darbojas tikai k? starpnieks, lai šie [Fonda] sniegtie pakalpojumi tiktu atbr?voti no nodok?a saska?? ar 13. panta A da?as 1. punkta g) vai h) apakšpunktu, neatkar?gajai b?rnu apr?pei, ar kuru tie ir saist?ti, ar? ir j?atbilst atbr?vojuma pieš?iršanas nosac?jumiem saska?? ar šiem noteikumiem.

53. Ir skaidrs, ka neatkar?gie apr?p?t?ji nav publisko ties?bu subjekti. Šai Tiesai nav j?nosaka, vai tie tiek uzskat?ti par labdar?bas organiz?cij?m. Atz?šana ir to valsts iest?žu zi??, kur?m ir r?c?bas br?v?ba, kas ir j?izmanto saska?? ar Kopienu ties?b?m un ko var p?rs?dz?t ties? (15). Attiec?b? uz iesp?ju atz?t neatkar?gos apr?p?t?jus var atsaukties uz Tiesas spriedumu liet? *Bulthuis/Griffioen* (16) un liet? *Gregg* (17), no kuriem izriet, ka fiziskas personas var tikt š?di atz?tas tikai tad, ja t?s “nodarbojas ar uz??m?jdarb?bu”.

iii) Vai starpniec?bas pakalpojumi ir b?tiski svar?gi b?rnu apr?pes pakalpojumiem?

54. Š?ietami ir gr?ti pie?emt, ka vec?ks var?tu izmantot b?rnu apr?pes pakalpojumus, pirms tam nekontakt?joties ar apr?p?t?ju. Fonds uzsver, ka attiec?gie b?rnu apr?pes pakalpojumi ir pieejami, tikai izmantojot t? starpniec?bas darb?bu. Tom?r N?derlandes vald?ba apgalvo, ka ir pieejamas ar? citas iesp?jas, ieskaitot sludin?jumus un komerci?las a?ent?ras.

55. Man š?iet, ka, ja Fonds nedar?tu neko vair?k k? vien uztur?tu sarakstu ar vis?m zin?maj?m person?m, kuras pied?v? b?rnu apr?pi, un šis saraksts b?tu pieejams vec?kiem, š?du pakalpojumu nek?d? zi?? nevar?tu uzskat?t par b?tiski svar?gu. Past?v daudz citu veidu, k?d? vec?ki var sakontakt?ties ar iesp?jamiem apr?p?t?jiem.

56. Tomēr, ja Fonda veiktās pārbaudes un apmērība ir tādas, ka tās starpniecības pakalpojumi dod pieeju tikai tiem kompetentiem un uzticamiem aprīņotājiem, kodus vecāki savādāk nebūtu spējīgi atrast, tad šie pakalpojumi var tikt uzskatīti par būtiski svarīgiem, lai nodrošinātu piekļuvi šādas kvalitātes bērnu aprīpei pat tad, ja Fonds neuzņemas atbildību par faktiski sniegtās bērnu aprīpes jebkādiem trūkumiem.

57. Tādējādi es uzskatu, ka attiecīgais faktiskais izvērtējums ir par to, vai aprīpe, kurai tiek nodrošināta piekļuve, ir tāda veida vai tādas kvalitātes, kdu 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 šā Tiesa nevar izlemt, un šajā lietā nav izvirzīta kāda interpretācijas problēma attiecībā uz šo jautājumu. Lietas materiālos nav apstiprinājuma par to, ka komerciālais aģentūras patiešm sniedz pakalpojumu, kas ir līdzīgs Fonda sniegtajam pakalpojumam, lai gan Nīderlandes valdība to apgalvo. Ja ir nepieciešams novērtēt piedāvātā pakalpojuma mērķi, varētu būt noderīgi ņemt vērā, no vienas puses, Fonda bezpeņas statusu un, no otras puses, apstrādātās maksas summu un aprīņa veidu.

Secinājumi

59. Ņemot vērā iepriekš minētos atbildējumus, 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 aprīpes 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 aprīņu bāze – 13. panta A daļas 1. punkta g) vai h) apakšpunkta noteikumiem tikai tad, ja:

- aplūkšana ar PVN apgrītinātu piekļuvi bērnu aprīpes pakalpojumiem paaugstinātu izmaksu dēļ;
- bērnu aprīpes pakalpojumi paši atbilst atbrīvojumam saskaņā ar šo pašu normu [ar šā m pašm normām];
- šie bērnu aprīpes 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.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

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

3 – Pazīstami kā “viesvecāki”; tomēr es uz tiem atsaukšos kā uz “aprīņotājiem”, lai izvairītos no sajūkuma starp vecākiem un viesvecākiem.

4 – Vai darba devēja; acīmredzot daži darba devji izmanto Fonda pakalpojumus, lai nodrošinātu savus darbiniekus ar būvniecības pakalpojumiem. No tā izriet, ka “vecāks” ietver arī šādas darba devjus.

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 būvniecības 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 pašā Fonda sniegto būvniecību 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* vērdiem sakot.

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*, 1743. lpp., 13. punkts) un 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-174/00 *Kennemer Golf* (*Recueil*, 13293. lpp., 39. punkts).

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

11 – 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-327/94 (*Recueil*, 14595. lpp.).

12 – 2002. gada 20. jūnija spriedums lietā C-287/00 (*Recueil*, 15811. lpp., 45. un turpmākie punkti); skatīt arī 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, 1249. lpp.).

13 – Skat. manas piezīmes 24. punktā.

14 – Skat. arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello* (Krājums, 14427. lpp., 30. punkts).

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*, 12341. lpp.).

17 – 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 (*Recueil*, 14947. lpp., it īpaši 14.–19. punkts).