

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 9. februarja 2006*

V zadevi C-415/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 24. septembra 2004, ki je prispela na Sodišče istega dne, v postopku

Staatssecretaris van Financiën

proti

Stichting Kinderopvang Enschede,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (poročevalec) in A. Ó Caoimh, sodniki,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalni pravobranilec: F. G. Jacobs,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Stichting Kinderopvang Enschede W. Rouwenhorst, davčni svetovalec,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. ten Dam, zastopnici,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi
15. septembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(A)(1), točke od (g) do (i), 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Stichting Kinderopvang Enschede (v nadaljevanju: ustanova) ter Staatssecretaris van Financiën (minister za finance) glede vračila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta plačala v obdobju od 1. januarja do 31. marca 1998.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 13(A)(1), točke od (g) do (i), in (2) Šeste direktive določa:

„A. Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države 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;

[...]

2. a) [...]

- b) 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.“

Nacionalna ureditev

- ⁴ Člen 11(1)(f) zakona o prometnem davku iz leta 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (Staatsblad 1968, št. 329) v besedilu, ki je uporabljivo za davčno obdobje v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon iz leta 1968), določa:

„Člen 11

1. Pod pogoji, ki jih določi javnopravna uredba, so davka oproščeni:

[...]

- f. dobava blaga in opravljanje storitev dobrodelnega ali kulturnega značaja, določeni z javnopravno uredbo, pod pogojem, da podjetnik ne želi pridobivati dobička in da ni hudih motenj konkurenčnih razmer glede podjetnikov, ki žele pridobivati dobiček.“

- 5 Člen 11(1) izvedbene uredbe iz leta 1968 o prometnem davku (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) z dne 12. avgusta 1968 (Staatsblad 1968, št. 423) v besedilu, ki je uporabljivo za davčno obdobje v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: izvedbena uredba), določa:

„Za dobavo blaga in opravljanje storitev dobrodelnega ali kulturnega značaja iz člena 11(1)(f) zakona (iz leta 1968) se štejeta dobava blaga in opravljanje storitev, ki so našteje v Prilogi B k tej uredbi.“

- 6 Priloga B, točka 6(b), omenjene izvedbene uredbe omenja predvsem:

„Dobave blaga in opravljanje storitev v smislu člena 7 te uredbe, ki jih kot take opravljajo naslednje nepridobitne ustanove:

[...]

6. Ustanove za varstvo otrok in šole za otroke z dolgotrajnimi boleznimi.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 7 Ustanova je nepridobitna organizacija, ki na različnih krajih zagotavlja varstvo predšolskih otrok in nadzor šolskih otrok zunaj šolskih ur. Med drugim ima

kartoteko varuhov, ki, potem ko jih je ta organizacija preverila, pri sebi doma zagotavljajo varstvo otrok. Varuhi se lahko na stroške ustanove izobražujejo. Starši, ki izberejo varstvo svojih otrok pri varuhih, z njimi stopijo v stik s posredovanjem ustanove, ki glede na želje staršev izbere najustreznjšega varuha iz njihove kartoteke. Dalje, ustanova je posrednica pri sklenitvi pisne pogodbe med otrokovimi starši in varuhi. Če po določenem času ena od strank ne želi podaljšati pogodbe ali če njene določbe niso spoštovane, lahko otrokovi straši zopet izkoristijo storitve ustanove. Ustanova ne odgovarja za škodo, ki jo povzroči nespoštovanje pogodbe. Ne zagotavlja niti, da bodo varuhi dejansko zagotovili varstvo ob želenih urah.

- 8 Ustanova je za storitve, ki jih je opravila kot posrednica, v zadevnem obdobju iz spora o glavni stvari zaračunala staršem znesek 3,45 NLG na otroka na uro za pridobitev storitev varuhov. Starši so tem plačevali znesek 5 NLG na otroka na uro.
- 9 Zaradi opravljanja teh storitev je ustanova na podlagi napovedi plačala, za obdobje med 1. januarjem in 31. marcem 1998, znesek v višini 6424 NLG na podlagi DDV. Vendar je vložila pritožbo pri inšpektorju, pristojnem za zahteve glede vračila tega davka, na podlagi povezanih členov 11(1)(f) zakona iz leta 1968 in 7(1) izvedbene uredbe ter Priloge B, točka 6(b), zatrjujoč, da iz teh določb izhaja, da so storitve, ki jih je opravila, oproščene DDV. To pritožbo je omenjeni inšpektor zavrnil.
- 10 Ustanova je vložila tožbo proti tej zavrnilni odločbi pred Gerechtshof te Arnhem, ki ji je ugodil s sodbo z dne 9. aprila 2001, ki je razveljavila omenjeno odločbo.

Staatssecretaris van Financiën je proti tej sodbi vložil pritožbo na kasacijsko oz. predložitveno sodišče.

- 11 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

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

Vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali so storitve, ki se jih opravlja kot posrednica med starši varovanega otroka in varuhi, kot so te, ki jih opravlja ustanova, oproščene DDV kot storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, varstvom otrok in mladine in/ali izobraževanjem otrok ali mladine.

- 13 Predhodno je treba opozoriti, da je treba glede na sodno prakso oprostitve, določene v členu 13 Šeste direktive, razlagati ozko, če pomenijo izjeme od splošnega načela, v skladu s katerim se DDV naloži na vse storitve, ki jih za plačilo opravi davčni zavezanec (glej zlasti sodbi z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 29, in z dne 1. decembra 2005 v združenih zadevah Ygeia, C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 15). Navedene oprostitve so samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV v državah članicah (glej zlasti sodbo z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 21, in zgoraj navedeno sodbo Ygeia, točka 15).
- 14 Poleg tega je cilj člena 13 Šeste direktive, da določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprosti DDV. Vendar ta določba ne določa oprostitve DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so tam našteje in podrobno opisane (sodba z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen, C-8/01, Recueil, str. I-13711, točka 60, in zgoraj navedena sodba Ygeia, točka 16).
- 15 Če so storitve, ki jih ustanova opravlja kot posrednica, lahko oproščene na podlagi člena 13(A)(1), točke od (g) do (i), Šeste direktive, morajo biti tesno povezane z eno od storitev, ki so opredeljene v teh določbah.
- 16 Prvič, tako je treba preveriti, ali to, da varuhi izvajajo varstvo otrok, na katerega se vežejo storitve, ki jih kot posrednica opravlja ustanova, lahko spada med dejavnosti, ki so določene v členu 13(A)(1), točke od (g) do (i), Šeste direktive, namreč, socialno skrbstvo in socialnovarstveno delo, varstvo otrok in mladine ter izobraževanje otrok ali mladine.

- 17 Ni sporno, da se varstvo otrok, ki ga izvajajo varuhi, lahko šteje kot storitev, opravljena v zvezi s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ter varstvom otrok in mladine v smislu člena 13(A)(1), točki (g) in (h), Šeste direktive.
- 18 Kljub temu nizozemska vlada meni, da varstvo otrok ni storitev v zvezi z izobraževanjem otrok ali mladine, in tako meni, da se omenjeni odstavek 1(i) ne more upoštevati za rešitev zadeve, kot je ta v sporu o glavni stvari.
- 19 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da podatki, ki jih ima na voljo Sodišče, ne dopuščajo z gotovostjo ugotoviti, ali je izobraževanje predvideno kot sestavni del varstva otrok, ki ga izvajajo varuhi. Glede na ugotovitve iz točke 17 te sodbe se ni treba opredeliti o tem vprašanju.
- 20 Varstvo otrok, ki ga izvajajo varuhi, tudi spada vsaj v dve kategoriji oprostitev, določenih v členu 13(A)(1), točki (g) in (h), Šeste direktive.
- 21 Drugič, treba je opozoriti, da med strankama v sporu o glavni stvari ni sporno, da je ustanova organizacija, ki jo zadevna država članica priznava v smislu člena 13(A)(1), točki (g) in (h), Šeste direktive. Nizozemska vlada in Komisija Evropskih skupnosti menita, da morajo varuhi prav tako ustrezati temu merilu. V zvezi s tem ugotavljata, da za storitve, ki jih ustanova opravlja kot posrednica, ne morejo veljati oprostitev, če

same storitve, s katerimi so tesno povezane, prav tako ne izpolnjujejo vseh potrebnih pogojev za oprostitvev.

- 22 Nizozemska vlada se glede tega pravilno sklicuje na besedilo člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive, v skladu s katerim: „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“. Dejansko iz teh določb izhaja, da mora biti tudi glavna transakcija, s katero je dobava blaga ali opravljanje storitev tesno povezana, oproščena transakcija. V zadevi v glavni stvari je oprostitvev storitev, ki jih opravlja ustanova kot posrednica med starši varovanih otrok in varuhi, pogojena s tem, da je storitev varstva otrok, ki jo ti opravijo, tudi sama oproščena DDV.

- 23 Glede na to, da so varuhi samostojne osebe, ki se ne morejo šteti kot osebe javnega prava, storitve varstva otrok ne morejo biti oproščene DDV na podlagi člena 13 (A)(1), točka (g) ali (h) Šeste direktive, razen če jih izvajajo „organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne“. Nacionalni organi imajo glede tega pooblastilo, ki ga morajo izvrševati v skladu s pravom Skupnosti (glej v tem smislu sodbo v zgoraj navedeni zadevi Kingscrest Associates in Montecello, točke od 48 do 53). Sodišče je namreč že razsodilo glede tega, da izraz „druge organizacije, ki jih država članica priznava kot dobrodelne“ iz člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive ne izključuje od oprostitve fizičnih oseb, ki imajo podjetje, v tem primeru pravno osebo s pridobitnim namenom (sodba v zgoraj navedeni zadevi Kingscrest Associates in Montecello, točka 36). Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali storitve varstva otrok, ki jih opravljajo varuhi, izpolnjujejo merila za oprostitvev, določena v teh določbah, predvsem merilo „dobrodelnosti“, ki mora biti priznано osebi, ki opravlja storitev.

- 24 Tretjič, storitve, ki jih opravlja ustanova kot posrednica, morajo biti tesno povezane s storitvami varstva otrok, da bi lahko bile oproščene DDV na podlagi člena 13(A)(1), točke od (g) do (i), Šeste direktive. Komisija Evropskih skupnosti in nizozemska vlada nasprotujeta obstoju take povezave in se opirata predvsem na sodbo z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-287/00, Recueil, str. I-5811, v kateri ni bila sprejeta možnost oprostitve DDV na podlagi člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive za dejavnosti raziskovanja, ki jih je za plačilo opravilo javno podjetje visokega izobraževanja. Sodišče je v točki 49 te sodbe, potem ko je predvsem v točki 48 iste sodbe ugotovilo, da „čeprav se lahko izvajanje teh projektov šteje kot zelo koristno za univerzitetno izobraževanje, ni nujno za doseg ciljev, ki jih ima to“, razsodilo, da opravljanje teh storitev ni bilo tesno povezano z univerzitetnim izobraževanjem.
- 25 Dejansko, kakršna koli že je razlaga izraza „tesno povezan“ v okviru člena 13(A)(1), točki (g) in (h), Šeste direktive, njen člen 13(A)(2)(b) v vsakem primeru zahteva za oprostitvev pogoj, da je dobava zadevnega blaga ali storitev nujna za oproščene transakcije (glej v tem smislu sodbo Ygeia, točka 26). Iz tega izhaja, da v zadevi v glavni stvari opravljanje storitev, ki jih opravlja ustanova kot posrednica, ne morejo biti oproščene, razen če je ugotovljeno, da so nujne za storitve varstva otrok.
- 26 Ustanova glede tega trdi, da starši ne bi mogli imeti dostopa do storitev varstva otrok, ki jo opravljajo varuhi, če ne bi bilo storitev, ki jih opravlja kot posrednica, čeprav nizozemska vlada in Komisija navajata, da bi se lahko stik med starši varovanih otrok in varuhi lahko vzpostavil drugače, z malimi oglasi ali komercialnimi agencijami.

- 27 Tako kot je generalni pravobranilec pravilno poudaril v točkah od 55 do 57 sklepnih predlogov, se zgolj dejstvo, da ima nekdo seznam vseh oseb, ki so znane po tem, da zagotavljajo varstvo otrok, in ponujanje tega seznama ne more šteti za nujno storitev. Če, nasprotno, dejavnosti preverjanja preteklosti varuhov in njihovo izobraževanje, ki ju opravlja ustanova, dopuščajo izbiro le sposobnih in zanesljivih varuhov, takih, ki bodo zagotovile, da bo storitev varstva otrok boljše kakovosti, kot bi jo lahko dobili starši brez izkoriščanja storitev, ki jih opravlja ta ustanova, bi se lahko te štele kot nujne za izvajanje kakovostnega varstva otrok.
- 28 Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je glede na dejstva spora, ki ga je predložilo, storitev varstva otrok, ki jo imajo starši zaradi storitev, ki jih opravlja ustanova kot posrednica med njimi in varuhi, takega značaja in kakovosti, da ne bi bilo mogoče dobiti enakovredne storitve brez storitve posredništva, kot je ta, ki jo ponuja ustanova.
- 29 Dalje, nizozemska vlada podredno navaja, da mora biti omenjeno opravljanje storitev izključeno od oprostitev na podlagi člena 13(A)(2)(b) Šeste direktive, ker naj bi bil njihov osnovni namen, da ustanova pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV. Vendar ker preizkus take trditve nujno potrebuje presojo dejanskih vprašanj, kar ne spada v pristojnost Sodišča, ki mu je bilo predloženo vprašanje v predhodno odločanje, mora predložitveno sodišče preveriti njeno utemeljenost ob upoštevanju celote konkretnih dejstev iz spora o glavni stvari.

30 Tako je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive, bran skupaj z odstavkom 2(b) tega člena, razlagati tako, da storitve, ki se jih opravlja kot posrednik med osebami, ki iščejo, in osebami, ki ponujajo storitev varstva otrok, ki jih opravlja oseba javnega prava ali druga organizacija, ki jo zadevna država članica priznava kot dobrodelno, ne morejo biti oproščene na podlagi omenjenih določb, razen če:

- tudi sama storitev varstva otrok izpolnjuje pogoje za oprostitev, določene v teh določbah;
- je ta storitev takega značaja ali kakovosti, da se staršem ne more zagotoviti enakovredna storitev brez posredniške storitve, kot je ta iz spora v glavni stvari;
- temeljni namen teh posredniških storitev ni, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.

Stroški

- ³¹ Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero v zvezi z odstavkom 2(b) tega člena je treba razlagati tako, da storitve, ki jih kot posrednik med osebami, ki iščejo storitev varstva otrok, in osebami, ki jo ponujajo, opravlja oseba javnega prava ali druga organizacija, ki jo zadevna država članica priznava kot dobrodelno, ne morejo biti oproščene na podlagi omenjenih določb, razen če:

- tudi sama storitev varstva otrok izpolnjuje pogoje za oprostitve, določene v teh določbah;**
- je ta storitev takega značaja ali kakovosti, da se staršem ne more zagotoviti enakovredna storitev brez posredniške storitve, kot je ta iz spora v glavni stvari;**

- **temeljni namen teh posredniških storitev ni, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.**

Podpisi