STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 15. september 2005 [1]

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører en institution, der selv forestår pasning af børn, der endnu ikke går i skole, og fritidsordninger for skolebørn, men som også sætter forældre i kontakt med uafhængige dagplejere, der tilbyder den samme tjenesteydelse. I sidstnævnte tilfælde opkræver institutionen en timesats af forældrene i tillæg til det beløb, de betaler dagplejeren, selv om institutionen i øvrigt ikke griber ind i forholdet mellem forældrene og dagplejeren eller påtager sig noget ansvar for den af dagplejeren præsterede tjenesteydelse.

2. Det er i den nationale sag omtvistet, om der skal svares moms af den timesats, som institutionen opkræver af forældrene. Hoge Raad der Nederlanden (den nederlandske højesteret) spørger i denne forbindelse, om institutionens tjenesteydelser som mellemled mellem forældre og dagplejere er momsfritaget som tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand, beskyttelse af børn eller uddannelse af børn.

Relevant lovgivning

3. I henhold til artikel 2, stk. 1, i sjette momsdirektiv [2] pålægges levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

4. Artikel 4, stk. 1 og 2, definerer en afgiftspligtig person som enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en økonomisk virksomhed — dvs. alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), herefter »sjette direktiv«.

dermed ligestillede erhverv — uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

5. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, er beskatningsgrundlaget, med visse undtagelser og kvalifikationer, der ikke er af relevans i denne sag, ved levering af tjenesteydelser den samlede modværdi, som tjenesteyderen modtager af aftageren.

6. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, fastsætter momsfritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse. Bestemmelsens stk. 1 har følgende ordlyd, for så vidt er af relevans i denne sag:

»[...] medlemsstaterne [fritager] på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

g) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

h) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til beskyttelse af børn og unge, som præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

[...]«

7. Stk. 2, litra b), bestemmer dog følgende:

»Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

— de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

— de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

8. I henhold til forelæggelseskendelsen er Stichting Kinderopvang Enschede (herefter »stiftelsen«) en institution uden gevinst for øje. Stiftelsens formål er i det væsentlige at opretholde og videreudvikle et udbud af børnepasningsalternativer for at kunne imødese udearbejdende forældres efterspørgsel på børnepasning og at være mellemled mellem forældre og uafhængige dagplejere.

9. Stiftelsen driver selv en række lokaliteter til pasning af børn, som endnu ikke går i skole. Den opretholder også en liste over uafhængige dagplejere [3], der passer børn i deres eget hjem. Dagplejere kontrolleres af stiftelsen, inden de optages på listen. Potentielle dagplejere kan for stiftelsens regning følge et kursus.

10. Stiftelsen oplyser efter anmodning fra en forælder [4] først om de forskellige former for pasning, den tilbyder. Hvis forælderen beslutter sig til at bruge en uafhængig dagplejer, drøfter en af stiftelsens specialister forælderens ønsker. På grundlag af disse oplysninger præsenterer stiftelsen den bedst egnede dagplejer for forælderen. Hvis kontakten er tilfredsstillende for begge parter,

3 — Betegnet »værtsforældre«. Jeg vil dog kalde dem »dagplejere« for at undgå forveksling mellem forældre og værtsforældre.

4 — Eller en arbejdsgiver. Tilsyneladende anvender mange arbejdsgivere stiftelsens tjenesteydelser til at stille børnepasning til rådighed for deres ansatte. I det følgende vil »forælder« også omfatte sådanne arbejdsgivere.

indgås en skriftlig aftale mellem dagplejeren og forælderen, hvorefter forælderen betaler en timesats for pasning af hvert barn. I 1998 var denne sats 5 NLG [5].

11. Stiftelsen fralægger sig ethvert ansvar for eventuelle problemer i forbindelse med aftalen. Stiftelsen garanterer heller ikke, at den uafhængige dagplejer faktisk tilbyder pasning i de valgte timer. Stiftelsen påtager sig kun at sætte en forælder i kontakt med en passende dagplejer. En forælder kan dog benytte sig af stiftelsens egne tjenesteydelser, hvis en af parterne ønsker at opsige aftalen, eller hvis den ikke overholdes.

12. I 1998 opkrævede stiftelsen for de tjenesteydelser, som præsteredes for forældrene, 3,45 NLG [6] pr. barn for hver time, hvor der bruges en uafhængig dagplejer. Ingen del af dette beløb blev betalt videre til dagplejeren.

13. Stiftelsen blev for disse tjenesteydelser afkrævet 6 424 NLG [7] i moms for perioden januar til marts 1998. Stiftelsen anmodede om berigtigelse af denne ansættelse, idet den gjorde gældende, at de pågældende tjenesteydelser var momsfritaget i henhold til den nederlandske lovgivning til gennemførelse af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h).

14. Den regionale appelret fandt, at stiftelsen drev børnepasningsvirksomhed, og at dens virksomhed med formidling af uafhængige dagplejere næppe kunne anses for andet end »udelukkende at vedrøre børnepasning« [8], til trods for at virksomheden ikke i sig selv bestod af umiddelbar varetagelse af pasningen. Virksomheden var derfor omfattet af den omhandlede afgiftsfritagelse.

15. Afgiftsmyndighederne har nu appelleret til Hoge Raad vedrørende et retsspørgsmål, idet de har anført, at når stiftelsen handler som mellemled, leverer den separate kommercielle tjenesteydelser, idet den bringer udbud og efterspørgsel sammen på et bestemt område. Disse tjenesteydelser er ikke en del af den egentlige børnepasning og udføres ikke af stiftelsen i dens egenskab

5 — Ca. 2,27 EUR. Det fremgår af stiftelsens hjemmeside, at satsen i 2005 er 2,50 EUR eller 3,30 EUR pr. time, afhængig af antallet af børn.

6 — Ca. 1,57 EUR. Satsen er i 2005 2,89 EUR inkl. moms. Det samlede beløb pr. time er således 5,39 EUR eller 6,19 EUR. Timesatsen for den pasning, som stiftelsen selv tilbyder, svinger i 2005 i de normale tilfælde mellem 5,34 EUR til 6,07 EUR.

7 — Ca. 2 920 EUR.

8 — »[...] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar« for nu at bruge Hoge Raads ord.

af daginstitution som sådan i den forstand, hvori udtrykket anvendes i den nederlandske lovgivning til gennemførelse af den omhandlede afgiftsfritagelse. Tjenesteydelserne har heller ikke så nær tilknytning til den børnepasning, som stiftelsen selv tilbyder, at de kan anses for at være leveret af et foretagende, der tilbyder børnepasning som sådan.

16. Hoge Raad er af den opfattelse, at appellen rejser det spørgsmål, om de pågældende tjenesteydelser er omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), eller muligvis af litra h) eller i). Retten har derfor anmodet om præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), h) og i), fortolkes således, at de ovenfor beskrevne tjenesteydelser, der består i formidling af pasning af børn, som endnu ikke går i skole, og fritidsordninger for skolebørn hos dagplejere, skal anses for omfattet af en eller flere af disse bestemmelser?«

17. Hoge Raad har yderligere anført, at det er ubestridt, at stiftelsens egne børnepasningsydelser er fritaget, og at stiftelsen for så vidt skal anses for et anerkendt organ i den forstand, hvori udtrykket anvendes i de relevante bestemmelser i sjette direktiv. I henhold til nederlandsk lovgivning er stiftelsen et anerkendt organ, der tilbyder børnepasning, både hvad angår den faktiske børnepasning og de omhandlede tjenesteydelser.

18. Der er afgivet skriftlige indlæg af stiftelsen, den nederlandske regering og Kommissionen. Der er ikke blevet fremsat anmodning om — og heller ikke afholdt — mundtlig forhandling.

Bedømmelse

Indledende bemærkninger

19. Hoge Raads spørgsmål vedrører klassifikationen af de tjenesteydelser, som stiftelsen leverer, når den handler som mellemled mellem forældre og uafhængige dagplejere.

20. Tvisten mellem stiftelsen og afgiftsmyndighederne vedrører ansættelse af moms på de beløb, som stiftelsen opkræver af forældrene for hver time, hvorunder et barn passes af en uafhængig dagplejer.

21. Det fremgår klart af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, at når en tjenesteydelse er afgiftspligtig, beskattes den modværdi, der erlægges for ydelsen. En tjenesteydelse kan følgelig kun beskattes, når der er en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi [9].

22. Der er i forelæggelseskendelsen ikke stillet spørgsmålstegn ved den direkte sammenhæng mellem stiftelsens formidlingsydelser og de beløb, som den modtager for hver time uafhængig børnepasning. Dette synes ikke at være omtvistet ved Hoge Raad. Der er heller ikke afgivet indlæg herom til Domstolen.

Det forelagte spørgsmål

Rækkevidde

23. Under disse omstændigheder vil jeg begrænse min bedømmelse til det spørgsmål, Hoge Raad faktisk har stillet.

24. Jeg vil ikke desto mindre blot bemærke, at visse forhold ved ordningen, således som den er beskrevet, kunne antyde, at der ikke er nær tilknytning mellem tjenesteydelsen og den omhandlede modværdi. For eksempel erlægges betalingen ikke på tidspunktet for den oprindelige tjenesteydelse, men gentagne gange over en efterfølgende periode. Betalingen kan være forskellig, både hvad angår varigheden og det samlede beløb, men forskellen afgøres ikke af noget forhold ved den oprindelige tjenesteydelse. Beløbet er forholdsvist højt og forekommer at blive beregnet for at sikre, at den timesats, som forældrene skal betale, er den samme, uanset om pasningen leveres af stiftelsen eller af en uafhængig dagplejer, og stiftelsen påtager sig intet ansvar for den uafhængige pasning, som udgør beregningsgrundlaget for betalingen.

25. Spørgsmålet er, om stiftelsens formidlingsydelser, således som de er beskrevet i forelæggelseskendelsen, er fritaget i henhold til artikel 13, stk. A, stk. 1, litra g), h) eller i).

26. Hvis dette skal være tilfældet, skal de have nær tilknytning [10] til en virksomhed, der er defineret i en af bestemmelserne.

9 — Jf. også dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12, af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 13, og af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39.

10 — Brugen af ordet »related« i litra i), når litra g) og h) bruger »linked«, synes at være en ejendommelighed i den engelske sprogversion. Andre sprogversioner bruger det samme begreb i de tre bestemmelser, og der er ingen grund til at tro, at der er tilsigtet nogen forskellig betydning.

27. Stiftelsens formidlingsydelser er af Hoge Raad specificeret som ydelser vedrørende »pasning af børn [...] hos dagplejere«.

28. Ydelserne kan derfor ikke have tilknytning til den børnepasning, som stiftelsen selv tilbyder — for hvilken den ikke kan siges at handle som »mellemled«, og for hvilken den ikke opkræver den omhandlede timesats — men kun til den pasning, som uafhængige dagplejere tilbyder.

29. Jeg er enig med den nederlandske regering i, at der ikke er noget grundlag for at antage, at sådan børnepasning kan være omfattet af uddannelseskategorien i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i). Det er naturligvis muligt at kombinere børnepasning med et uddannelseselement, uanset barnets alder, og det kan være tilfældet, at visse uafhængige dagplejere faktisk føler, at de spiller en uddannelsesmæssig rolle, men det er ikke gjort gældende, at uddannelse er ment at skulle indgå som en del af den omhandlede børnepasning.

30. Børnepasning synes dog i princippet at kunne være omfattet af »social bistand og social sikring« og/eller »beskyttelse af børn og unge« i den betydning, hvori udtrykkene anvendes i henholdsvis artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h), og det modsatte er ikke gjort gældende. Da betingelserne for anvendelse af disse to fritagelser er identiske, er det unødvendigt at vælge mellem dem.

31. Det er uomtvistet, at stiftelsen er et organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som et foretagende af almennyttig karakter i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h).

32. Stiftelsen har endvidere fremhævet, at det alene er via dens formidlingsvirksomhed, at forældre får adgang til tjenesteydelserne fra de uafhængige dagplejere på listen og takket være stiftelsens kontrol og rådgivning navnlig fra den bedst egnede dagplejer. Stiftelsens tjenesteydelse skal derfor anses for en forudsætning for levering af børnepasning og dermed som knyttet hertil.

33. Den nederlandske regering og Kommissionen har dog begge gjort gældende, at stiftelsens formidlingsydelser ikke kan kvalificeres som havende »nær tilknytning« til den børnepasning, der leveres af uafhængige dagplejere, og at denne børnepasning ikke

kan danne grundlag for fritagelse af tilknyttede præstationer, eftersom den ikke i sig selv er en fritaget tjenesteydelse.

34. Den nederlandske regering har endvidere alternativt gjort gældende, at fritagelsen er udelukket i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), da tjenesteydelsen på den ene side ikke er uomgængelig nødvendig for leveringen af den pågældende børnepasning, og da tjenesteydelsen på den anden side skal sikre stiftelsen yderligere indtægter ved at stille en tjenesteydelse til rådighed i konkurrence med kommercielle ydelser, der er momspligtige.

35. Det forekommer mig således, at selv om stiftelsens formidlingsydelser klart kan have tilknytning — i hvert fald i vid forstand — til de uafhængige børnepasningsydelser, er der en række mulige hindringer for fritagelse. Følgende spørgsmål er relevante i denne henseende:

i) Har formidlingsydelserne »nær tilknytning« til børnepasningsydelserne?

ii) Kan fritagelsen støttes på en tilknytning til børnepasningsydelserne, hvis disse ikke selv er fritaget?

iii) Er formidlingsydelserne uomgængelig nødvendige for børnepasningsydelserne?

iv) Er det grundlæggende formål at opnå yderligere indtægter, og er der konkurrence med kommercielle tjenesteydelser, der er momspligtige?

36. Hvis svaret på nogen af de første tre spørgsmål er benægtende, eller hvis svaret på det fjerde spørgsmål er bekræftende, kan der ikke være nogen fritagelse for de beskrevne tjenesteydelser. Alle disse spørgsmål indebærer vurderinger af faktiske forhold, men der er også, i det mindste hvad angår de første tre, fortolkningsspørgsmål, som Domstolen kan afklare.

37. Endelig kan det understreges, at virkningerne af en momsfritagelse kan være forskellige alt efter omstændighederne. Hvis en bestemt transaktion er fritaget, kan leverandøren ikke fradrage indgående afgift på varer eller tjenesteydelser, som han har erhvervet med henblik på denne transaktion. Kunden kan heller ikke fradrage nogen del af den afgift, der fortsat indgår latent og usynlig i transaktionens omkostninger. stiftelsen kan formodes at have overvejet sin situation, da

den anmodede om fritagelse for den omtvistede tjenesteydelse, men det er vanskeligt at forudsige, at fritagelse altid vil være til fordel for andre, der tilbyder en sammenlignelig ydelse. En afbalanceret og neutral fremgangsmåde ved fortolkningen af de relevante bestemmelser er derfor hensigtsmæssig.

i) Har formidlingsydelserne »nær tilknytning« til børnepasningsydelserne?

38. Listen over fritagelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, indeholder omfattende henvisninger til leveringer, der på en eller anden måde er knyttet til virksomhed af almen interesse.

39. I tillæg til litra g), h) og i) opstiller litra b), l), m) og n) kriteriet med »nær« tilknytning. Den anvendte terminologi er ikke altid identisk, og der er forskelle fra sprogversion til sprogversion, men det forekommer mig, at der må være tænkt på det samme begreb i hvert tilfælde.

40. Derimod angiver andre litra en løsere forbindelse ved at anvende begreber som »hertil knyttede«, »med henblik på« eller »i forbindelse med« [henholdsvis litra a), k) og o); også her er der forskelle mellem sprogversionerne].

41. I lyset heraf mener jeg ikke, at Domstolens dom i Dudda-sagen [11], som stiftelsen har forsøgt at anvende analogt, kan være til hjælp. Den vedrørte ikke alene fastlæggelsen af leveringsstedet snarere end spørgsmålet om fritagelse, men den vedrørte specifikt levering af tjenesteydelser defineret som »i forbindelse med« eller »knyttet« til visse kulturelle eller lignende aktiviteter i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c). Den forbindelse, der var tale om i den sag, var klart løsere end den nære tilknytning.

42. Kommissionen og den nederlandske regering har henvist til sagen Kommissionen mod Tyskland [12], hvori Domstolen antog, at forskningsprojekter, som statslige universiteter påtog sig mod vederlag, ikke havde nær tilknytning til universitetsundervisning i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), for det første fordi fritagelsen skal sikre, at det ikke bliver umuligt at få adgang til universitetsundervisning på grund af fordyrelsen af undervisningen ved, at selve undervisningen eller tjenesteydelser og goder med nær tilknytning hertil pålægges moms (og

11 — Dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Sml. I, s. 4595.

12 — Dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Sml. I, s. 5811, navnlig præmis 45 ff., jf. også dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249.

dette ville ikke blive umuligt som følge af, at forskningsprojekter, der udføres mod vederlag, pålægges afgift), og for det andet med den begrundelse, at selv om udførelse af sådanne projekter kan være nyttige for universitetsundervisningen, er de ikke uomgængelig nødvendige for at nå målet med at uddanne studerende med henblik på, at de kan udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse.

43. Hvad angår det første aspekt kan det anføres, at opkrævning af en afgift på et engangsgebyr, der betales for den ydelse, at en forælder sættes i kontakt med en dagplejer, ikke vil gøre adgangen til børnepasningen umulig. Det samme gælder ikke nødvendigvis, hvis det beløb, der betales for denne tjenesteydelse, udgør en betydelig del af den sats, der betales for hver time børnepasning, så længe der ydes pasning. I denne henseende opstår imidlertid spørgsmålet om tilknytningen mellem tjenesteydelsen og betalingen igen [13].

44. Hvad angår det andet aspekt er jeg tøvende med hensyn til at udtrykke enighed i, at tilstedeværelsen af en nær tilknytning mellem leveringen og en virksomhed nødvendigvis indebærer, at leveringen er uomgængelig nødvendig for at opfylde formålene med virksomheden.

45. Da alle bestemmelserne i artikel 13, punkt A, litra 1), der anvender kriteriet om nær tilknytning, imidlertid også er underlagt betingelsen i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, om, at leveringen skal være uomgængelig nødvendig for de fritagne transaktioner, er spørgsmålet uvæsentligt i den foreliggende sammenhæng. Jeg vil behandle det nedenfor under punkt iii).

ii) Kan fritagelsen støttes på en tilknytning til børnepasningsydelserne, hvis disse ikke selv er fritaget?

46. Kommissionen og den nederlandske regering har anført, at selv om der er en nær tilknytning mellem stiftelsens formidlingsydelser og den børnepasning, som uafhængige dagplejere yder, er det nødvendigt, at børnepasningen i sig selv kan fritages i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h), for at den tilknyttede tjenesteydelse også kan fritages. Børnepasningen skal med andre ord navnlig præsteres af »offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

13 — Jf. mine bemærkninger ovenfor i punkt 24.

47. Bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), har det til fælles, at de alle anvender begrebet vedrørende nær tilknytning mellem en levering og en virksomhed af almen interesse, hvor den pågældende levering præsteres af en enhed, der er offentligretlig, velgørende, kulturel eller en privat forening, uden gevinst for øje eller lignende, og alle er underlagt bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b).

48. De er imidlertid forskellige i deres måde at udtrykke forbindelsen på: »hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil« [litra b)], »tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til« social bistand, beskyttelse af børn og lignende [litra g) og h)], uddannelse, herunder »tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil« [litra i)], tjenesteydelser »og goder i nær tilknytning hertil« til fordel for medlemmer af visse organisationer [litra l)], »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning« [litra m)], og visse kulturelle tjenesteydelser og »goder i nær tilknytning hertil« [litra n)].

49. Det kan efter en bogstavfortolkning anføres, at litra b), i), l) og n) fritager en bestemt virksomhed af almen interesse sammen med andre leveringer, der har nær tilknytning til denne fritagede virksomhed, mens litra g), h) og m), fritager visse leveringer, der er nært tilknyttet en bestemt virksomhed, uanset om virksomheden selv er fritaget eller ikke.

50. Argumentets sidste del forekommer dog ikke at være holdbar. Det forekommer ikke, således som Kommissionen har anført, at være i overensstemmelse med logikken i bestemmelserne og, således som den nederlandske regering har anført, med ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, hvori det udtales, at de pågældende leveringer skal være »uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift«.

51. Det forekommer derfor, at for at de nært tilknyttede leveringer kan være fritaget, skal også hovedvirksomheden være fritaget og skal dermed opfylde alle betingelserne for fritagelse — herunder kravet om, at den præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter [14].

14 — Jf. også dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30.

52. Når stiftelsen kun handler som formidler, skal den uafhængige dagpleje, som formidlingsydelserne har tilknytning til, for at kunne fritages i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) eller h), også opfylde fritagelsesbetingelserne i disse bestemmelser.

53. De uafhængige dagplejere er klart ikke offentligretlige organer. Det tilkommer ikke Domstolen at fastslå, om de er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter. Anerkendelsen henhører under de nationale myndigheder, der har et vist skøn, som skal udøves i overensstemmelse med fællesskabsretten og kan efterprøves retligt [15]. Hvad angår muligheden for anerkendelse af uafhængige dagplejere kan der henvises til Domstolens domme i Bulthuis-Griffioen-sagen [16] og Gregg-sagen [17], hvoraf synes at fremgå, at fysiske personer kun kan opnå sådan anerkendelse, hvis de »driver en virksomhed«.

15 — Jf. Kingscrest Associates og Montecello-dommen,, navnlig præmis 48 ff.

16 — Dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Sml. I, s. 2341.

17 — Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Sml. I, s. 4947, navnlig præmis 14-19.

iii) Er formidlingsydelserne uomgængelig nødvendige for børnepasningsydelserne?

54. Det synes vanskeligt at antage, at en forælder kan anvende børnepasningsydelser uden først være sat i kontakt med dagplejeren. Stiftelsen har understreget, at man kun kan få adgang til de pågældende børnepasningsydelser via formidlingsvirksomheden. Den nederlandske regering har dog anført, at der også står andre kanaler til rådighed, herunder annoncering eller kommercielle agenturer.

55. Det forekommer mig, at hvis stiftelsen ikke gjorde andet og mere end at føre en liste over alle de personer, der tilbyder børnepasning, og give forældrene adgang til denne liste, kunne denne tjenesteydelse på ingen måde beskrives som uomgængelig nødvendig. Der er mange andre måder, hvorpå forældre kan komme i kontakt med potentielle dagplejere.

56. Hvis stiftelsens kontrol og oplæring indebærer, at dens formidlingsydelser kun giver adgang til sådanne kompetente og pålidelige dagplejere, som forældrene ellers ikke ville have kunnet identificere, kan formidlingsydelserne imidlertid anses for uomgængelig nødvendige for at få adgang

til børnepasning af denne kvalitet, selv hvis stiftelsen fralægger sig ansvaret for fejl og mangler ved den faktisk leverede børnepasning.

57. Det er derfor min opfattelse, at den relevante faktiske vurdering er, om den pasning, der gives adgang til, er af en sådan art eller kvalitet, at forældrene ikke kunne have sikkerhed herfor uden stiftelsens formidlingsydelser.

iv) Er det grundlæggende formal at opnå yderligere indtægter, og er der konkurrence med kommercielle tjenesteydelser, der er pålagt moms?

58. Dette er igen et faktuelt spørgsmål, der ikke kan afgøres af Domstolen, og der er ikke blevet rejst noget særligt fortolkningsproblem i denne forbindelse i den foreliggende sag. Der er ingen bekræftelse i sagsakterne af, at kommercielle agenturer faktisk tilbyder en tjenesteydelse, der er tilsvarende stiftelsens, selv om den nederlandske regering har anført, at dette er tilfældet. Hvis det er nødvendigt at bedømme formålet med den tilbudte tjenesteydelse, kan det være hensigtsmæssigt at tage hensyn til på den ene side stiftelsens status som institution uden gevinst for øje og på den anden side den omtvistede betalings størrelse og beregningsmåde.

Forslag til afgørelse

59. På grundlag af ovenstående betragtninger er det min opfattelse, at Domstolen skal give Hoge Raad følgende svar:

»Når et offentligretligt organ eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, handler som

mellemled mellem personer, der søger, og personer, der tilbyder børnepasningsydelser, kan dets formidlingsydelser kun være fritaget for moms i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) eller h), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, hvis:

— pålæggelse af moms vil gøre adgangen til børnepasningsydelser umulig ved at forhøje omkostningerne herved

— børnepasningsydelserne i sig selv er omfattet af fritagelsen i henhold til samme bestemmelse(r)

— børnepasningsydelserne er af en sådan art eller kvalitet, at de, der efterspørger disse ydelser, ikke ville have sikkerhed herfor, hvis de ikke anvendte formidlingsydelserne, og

— det grundlæggende formål med formidlingsydelserne ikke er at sikre yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med dem, der udføres af erhvervsvirksomheder, som skal svare moms.«