KINDEROPVANG ENSCHEDE

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

F. G. JACOBS

της 15ης Σεπτεμβρίου 2005 [1]

1. Η παρούσα αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά ένα φορέα ο οποίος παρέχει, αφενός, φροντίδα για παιδιά προσχολικής ηλικίας καθώς και για παιδιά σχολικής ηλικίας εκτός των ωρών λειτουργίας του σχολείου και, αφετέρου, φέρνει σε επαφή γονείς με ανεξάρτητα πρόσωπα που προσφέρουν τις αυτές υπηρεσίες φροντίδας παιδιών κατά τη διάρκεια της ημέρας. Στη δεύτερη περίπτωση, χρεώνει στους γονείς ωριαία αμοιβή επιπλέον του ποσού που καταβάλλουν στον ανεξάρτητο επαγγελματία, μολονότι δεν επεμβαίνει περαιτέρω μεταξύ αυτού και των γονέων ούτε αναλαμβάνει οποιαδήποτε ευθύνη σε σχέση με την ποιότητα των υπηρεσιών του εν λόγω ανεξάρτητου επαγγελματία.

2. Στο πλαίσιο της κυρίας δίκης, αμφισβητείται το αν η ωριαία αυτή αμοιβή που χρεώνει ο εν λόγω φορέας στους γονείς πρέπει να υπόκειται στον ΦΠΑ. Το ολλανδικό Hoge Raad (Ακυρωτικό δικαστήριο) ερωτά σχετικώς αν οι υπηρεσίες του φορέα ως μεσάζοντος μεταξύ των γονέων και των ανεξαρτήτων υπευθύνων για τη φύλαξη παιδιών απαλλάσσονται του ΦΠΑ ως υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με την κοινωνική πρόνοια, την προστασία ή την εκπαίδευση των παιδιών.

Η σχετική νομοθεσία

3. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [2], οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, υπόκεινται στον ΦΠΑ.

4. Ως υποκείμενος στον φόρο ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα —ήτοι όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες , περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως,

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία).

των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθερίων επαγγελμάτων— ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

5. Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, με μερικές εξαιρέσεις και επιφυλάξεις που δεν ενδιαφέρουν εν προκειμένω, το φορολογητέο ποσό σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνει την αντιπαροχή που εισπράττει ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον πελάτη.

6. Στο άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας προβλέπεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων που εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον. Η παράγραφος 1 της εν λόγω διατάξεως ορίζει, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, τα εξής:

«[...] τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού ή φιλανθρωπικού χαρακτήρος,

η) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την προστασία των παιδιών και των νέων και πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού ή φιλανθρωπικού χαρακτήρος,

θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς,

[...]».

7. Ωστόσο, στην παράγραφο 2, στοιχείο β', ορίζεται ότι:

«Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περιπτώσεις β', ζ', η', δ', ιβ', ιγ' και ιδ', ανωτέρω, εάν:

— δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

— προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας».

Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

8. Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, το Stichting Kinderopvang Enschede (στο εξής: Ίδρυμα) είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Σκοπός του είναι, κυρίως, να διατηρεί και να αναπτύσσει την προσφορά ενός φάσματος μονάδων φυλάξεως παιδιών που να ικανοποιούν τις ανάγκες των εργαζομένων γονέων για τη φύλαξη των παιδιών τους στην περιοχή δράσεως του φορέα, καθώς και να ενεργεί ως διαμεσολαβητής μεταξύ των γονέων και ανεξαρτήτων επαγγελματιών που τα υποδέχονται.

9. Το ίδιο το Ίδρυμα λειτουργεί ορισμένα κέντρα φύλαξης παιδιών προσχολικής ηλικίας καθώς και παιδιών σχολικής ηλικίας εκτός των ωρών λειτουργίας των σχολείων. Διατηρεί, επίσης, κατάλογο ανεξαρτήτων προσώπων [3] που υποδέχονται στο σπίτι τους παιδιά άλλων γονέων. Τα πρόσωπα αυτά ελέγχονται από το Ίδρυμα προτού περιληφθούν στον εν λόγω κατάλογο. Τα πρόσωπα που είναι υποψήφια για την υποδοχή παιδιών μπορούν να παρακολουθήσουν εκπαιδευτικό πρόγραμμα με έξοδα του Ιδρύματος.

10. Μετά από σχετική αίτηση του γονέα [4], το Ίδρυμα παρουσιάζει, καταρχάς, τα διάφορα είδη φύλαξης και φροντίδας παιδιών που προσφέρει. Αν ο γονέας αποφασίσει να χρησιμοποιήσει ένα ανεξάρτητο πρόσωπο, ένας ειδικός σύμβουλος από το Ίδρυμα συζητεί μαζί του τις επιθυμίες και προτιμήσεις του. Με βάση τις πληροφορίες που προκύπτουν από τη συζήτηση αυτή, το Ίδρυμα υποδεικνύει και παρουσιάζει στον γονέα το πλέον κατάλληλο πρόσωπο. Αν η

3 — Που είναι γνωστά ως «φιλοξενούντες γονείς». Ωστόσο, στη συνέχεια θα χρησιμοποιώ τον όρο «φιλοξενούντα πρόσωπα» ώστε να αποφεύγεται οποιαδήποτε σύγχυση μεταξύ των γονέων και των φιλοξενούντων γονέων.

4 — Ή ενός εργοδότη. Φαίνεται ότι ορισμένοι εργοδότες κάνουν χρήση των υπηρεσιών του Ιδρύματος προκειμένου να εξασφαλίσουν φύλαξη και φροντίδα για τα παιδιά των εργαζομένων τους. Στη συνέχεια, ο όρος «γονέας» μπορεί να θεωρείται ότι καλύπτει και τους εν λόγω εργοδότες.

επαφή είναι ικανοποιητική και για τις δύο πλευρές, συνάπτεται έγγραφη σύμβαση μεταξύ του φιλοξενούντος προσώπου και του γονέα, σύμφωνα με την οποία ο γονέας καταβάλλει ορισμένη αμοιβή ανά ώρα φύλαξης για κάθε παιδί. Το 1998, η ωριαία αυτή αμοιβή ανερχόταν σε 5 ολλανδικά φιορίνια [5].

11. Το Ίδρυμα δεν αναλαμβάνει ούτε αναγνωρίζει καμία ευθύνη που ενδεχομένως θα προκύψει από και σε σχέση με τη σύμβαση αυτή. Ούτε εγγυάται ότι θα παρασχεθούν πράγματι οι υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας κατά τις ώρες που ζητήθηκαν. Αναλαμβάνει μόνον την υποχρέωση να προσπαθήσει να φέρει σε επαφή τον γονέα με τον κατάλληλο πρόσωπο. Ωστόσο, ο γονέας έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες του ίδιου του Ιδρύματος, αν κάποιος από τους συμβαλλομένους επιθυμεί να διακόψει τη σύμβαση ή αν οι όροι της δεν τηρούνται.

12. Κατά το έτος 1998, το Ίδρυμα χρέωνε για τις υπηρεσίες που παρείχε σε γονείς το ποσό των 3,45 ολλανδικών φιορινίων [6] για κάθε παιδί, για κάθε ώρα που χρησιμοποιούνταν οι υπηρεσίες ενός ανεξαρτήτου φιλοξενούντος προσώπου. Κανένα μέρος του ποσού αυτού δεν καταβαλλόταν στο πρόσωπο που παρείχε την υπηρεσία φύλαξης.

13. Σε σχέση με τις υπηρεσίες αυτές, επιβλήθηκε στο Ίδρυμα ΦΠΑ ύψους 6 424 ολλανδικών φιορινίων [7] για το διάστημα μεταξύ Ιανουαρίου και Μαρτίου 1998. Το Ίδρυμα άσκησε προσφυγή κατά της σχετικής πράξεως βεβαιώσεως φόρου, ισχυριζόμενο ότι οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονταν του φόρου δυνάμει των ολλανδικών διατάξεων εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας.

14. Το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο έκρινε ότι το Ίδρυμα δραστηριοποιούνταν στον τομέα της φροντίδας παιδιών και ότι οι δραστηριότητές του ως μεσάζοντος για την υπόδειξη ανεξαρτήτων φιλοξενούντων προσώπων δεν ήταν εύκολο να θεωρηθούν ως «μη εξυπηρετούσες αποκλειστικά τους σκοπούς της φύλαξης και φροντίδας παιδιών» [8], μολονότι δεν συνίσταντο σε άμεση ανάμιξη στην εν λόγω φύλαξη και φροντίδα. Κατά συνέπεια, έκρινε ότι οι εν λόγω δραστηριότητες ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής.

15. Οι φορολογικές αρχές έχουν ασκήσει αναίρεση για νομικό ζήτημα ενώπιον του Hoge Raad, ισχυριζόμενες ότι το Ίδρυμα, οσάκις ενεργεί ως μεσάζων, παρέχει χωριστή εμπορικού χαρακτήρα υπηρεσία, φέρνοντας σε επαφή την προσφορά και τη ζήτηση σε συγκεκριμένη περιοχή. Η υπηρεσία αυτή δεν συνιστά υπηρεσία φροντίδας και φύλαξης παιδιών και δεν παρέχεται από το Ίδρυμα υπό την ιδιότητά του ως «φορέα για τη

5 — Περίπου 2,27 ευρώ. Όπως προκύπτει από την ιστοσελίδα του Ιδρύματος, η αμοιβή το 2005 ανέρχεται σε 2,50 ή 3,30 ευρώ την ώρα, ανάλογα με τον αριθμό των παιδιών.

6 — Περίπου 1,57 ευρώ. Το 2005, το Ίδρυμα χρεώνει 2,89 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Επομένως, η συνολική ωριαία χρέωση ανέρχεται σε 5,39 ή 6,19. Η ωριαία χρέωση για υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας που παρέχει το ίδιο το Ίδρυμα ποικίλλει, υπό κανονικές συνθήκες, μεταξύ 5,34 και 6,07 ευρώ, κατά το έτος 2005.

7 — Περίπου 2 920 ευρώ.

8 — «... niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar», κατά τη διατύπωση του Hoge Raad.

φροντίδα και φύλαξη παιδιών», κατά την έννοια της ολλανδικής νομοθεσίας που περιέχει τις διατάξεις εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής. Ούτε συνδέεται η υπηρεσία τόσο στενά με τις υπηρεσίες φροντίδας και φύλαξης παιδιών που παρέχει το ίδιο το Ίδρυμα, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχεται από φορέα που επιδίδεται πράγματι στη φροντίδα και φύλαξη παιδιών.

16. Το Hoge Raad θεωρεί ότι η αίτηση αναιρέσεως θέτει το ζήτημα αν η επίμαχη υπηρεσία εμπίπτει στο πεδίο της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', ή, ενδεχομένως, η' ή θ', της έκτης οδηγίας. Επομένως, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ', η' και θ', της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η περιγραφείσα πιο πάνω υπηρεσία, που συνίσταται στη διαμεσολάβηση για την από φιλοξενούντες γονείς φύλαξη παιδιών που δεν είναι ακόμη σχολικής ηλικίας και, εκτός των ωρών του σχολείου, παιδιών σχολικής ηλικίας, πρέπει να θεωρηθεί υπηρεσία που υπάγεται σε μια ή περισσότερες από τις διατάξεις αυτές;»

17. Το Hoge Raad διευκρινίζει, περαιτέρω, ότι δεν αμφισβητείται ότι οι υπηρεσίες φροντίδας και φύλαξης παιδιών του ιδίου του Ιδρύματος απαλλάσσονται του φόρου και ότι, στο πλαίσιο αυτό, το Ίδρυμα πρέπει να θεωρείται ως αναγνωρισμένος από το ολλανδικό κράτος φορέας για τους σκοπούς εφαρμογής των σχετικών διατάξεων της έκτης οδηγίας, κατά δε την ολλανδική νομοθεσία, αποτελεί αναγνωρισμένο φορέα για την παροχή υπηρεσιών φροντίδας και φύλαξης παιδιών, τόσο από αυτό το ίδιο όσο και με την ιδιότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες μεσολάβησης που βρίσκονται στο επίκεντρο της παρούσης διαφοράς.

18. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν το Ίδρυμα, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή. Δεν διεξήχθη συζήτηση στο ακροατήριο ούτε υποβλήθηκε σχετικό αίτημα.

Εκτίμηση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

19. Το ερώτημα του Hoge Raad αφορά την υπαγωγή στην ορθή κατηγορία της υπηρεσίας που παρέχει το Ίδρυμα όταν ενεργεί ως μεσάζων μεταξύ γονέων και ανεξαρτήτων προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες φροντίδας και φύλαξης παιδιών.

20. Η διαφορά μεταξύ του Ιδρύματος και των φορολογικών αρχών αφορά την επιβολή ΦΠΑ επί των ποσών που χρεώνει το Ίδρυμα στους γονείς για κάθε ώρα κατά την οποία το παιδί τους βρίσκεται στη επίβλεψη και φροντίδα ενός ανεξαρτήτου υποδειχθέντος από το Ίδρυμα προσώπου.

21. Από τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι, όταν μία υπηρεσία υπόκειται στον φόρο, το αντικείμενο φορολόγησης είναι η αντιπαροχή που καταβάλλεται για την υπηρεσία. Επομένως, η παροχή υπηρεσιών υπόκειται σε φόρο μόνον εφόσον υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχομένης υπηρεσίας και της εισπραττομένης αντιπαροχής [9].

22. Η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχει το Ίδρυμα ως μεσάζων και των ποσών τα οποία εισπράττει για κάθε ώρα φύλαξης παιδιών από ανεξάρτητα πρόσωπα που υποδεικνύει δεν αμφισβητείται στη διάταξη περί παραπομπής. Δεν φαίνεται, επίσης, να αποτελεί αντικείμενο συζητήσεως ενώπιον του Hoge Raad. Ούτε διατυπώθηκαν για το θέμα αυτό οποιεσδήποτε παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου.

23. Υπό τις συνθήκες αυτές, θα περιοριστώ στην εξέταση του ζητήματος που τέθηκε με το προδικαστικό ερώτημα του Hoge Raad.

24. Παρά ταύτα, θα αναφέρω απλώς ότι, από ορισμένα στοιχεία της όλης ρυθμίσεως, όπως περιγράφηκαν, θα μπορούσε να συναχθεί ότι δεν υφίσταται ουσιώδης σύνδεσμος μεταξύ της παρεχομένης υπηρεσίας και της εισπραττομένης αμοιβής για τις οποίες πρόκειται. Παραδείγματος χάριν, η καταβολή του συμφωνημένου ποσού πραγματοποιείται όχι κατά τον χρόνο που παρέχεται για πρώτη φορά η υπηρεσία, αλλά τμηματικά κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης χρονικής περιόδου. Η πληρωμή μπορεί να ποικίλλει σημαντικά τόσο σε διάρκεια όσο και σε συνολικό ύψος, η διαφοροποίηση δε δεν αντιστοιχεί σε κάποια χαρακτηριστικά της αρχικώς παρασχεθείσας υπηρεσίας. Το ποσό είναι σχετικά υψηλό και φαίνεται να υπολογίζεται με τρόπο που να εξασφαλίζει ότι το ωριαίο κόστος για τους γονείς είναι το ίδιο είτε η υπηρεσία φύλαξης παρέχεται από το ίδιο το Ίδρυμα είτε από ανεξάρτητο υποδεικνυόμενο από το Ίδρυμα πρόσωπο. Επίσης, το Ίδρυμα δεν αναλαμβάνει ευθύνη για την ποιότητα των υπηρεσιών τις οποίες παρέχουν τα ανεξάρτητα πρόσωπα που υποδεικνύει και με βάση τις οποίες υπολογίζεται το πληρωτέο ποσό.

Το τιθέμενο ζήτημα

Οριοθέτηση

25. Το ζήτημα είναι αν οι υπηρεσίες που παρέχει το Ίδρυμα ως μεσάζων, όπως περιγράφονται στη διάταξη περί παραπομπής, απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ΄, η΄, ή θ΄.

26. Για να συμβαίνει αυτό, θα πρέπει οι εν λόγω υπηρεσίες να συνδέονται στενά [closely linked] (ή να έχουν στενή σχέση [closely related] [10]) με μία από τις δραστηριότητες που περιγράφονται σε ένα από τα ως άνω στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου 13, Α.

9 — Βλ. επίσης αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψεις 11 και 12), της 21ης Μαρτίου 2002, C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 13), και τις 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf (Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 39).

10 — Η χρήση του όρου «έχουν σχέση» [related] στο στοιχείο θ΄, ενώ στα στοιχεία ζ΄ και η΄ χρησιμοποιείται ο όρος «συνδέονται» [linked], φαίνεται να αποτελεί ιδιαιτερότητα μόνο του αγγλικού κειμένου. Στις άλλες γλώσσες χρησιμοποιείται ο ίδιος όρος και στις τρεις περιπτώσεις και δεν υπάρχει λόγος να υποτεθεί ότι υπήρχε πρόθεση εννοιολογικής διαφοροποιήσεως.

27. Κατά το Hoge Raad, οι υπηρεσίες του Ιδρύματος ως μεσάζοντος «συνδέονται με τη φύλαξη και φροντίδα παιδιών ... στις κατοικίες των φιλοξενούντων γονέων».

28. Επομένως, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν μπορεί να συνδέονται με τη φύλαξη και φροντίδα παιδιών που παρέχει το ίδιο το Ίδρυμα —στην περίπτωση των οποίων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ενεργεί ως «μεσάζων» και για τις οποίες δεν χρεώνει την επίδικη ωριαία επιβάρυνση—, αλλά μόνο με τη φύλαξη και φροντίδα που παρέχεται από τα ανεξάρτητα φιλοξενούντα πρόσωπα.

29. Συμφωνώ με την Ολλανδική Κυβέρνηση ότι δεν υπάρχουν στοιχεία ικανά να θεμελιώσουν την υπόθεση ότι η εν λόγω φύλαξη και φροντίδα παιδιών μπορεί να υπαχθεί στην κατηγορία της εκπαίδευσης του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας. Είναι, βεβαίως, δυνατόν η φύλαξη και φροντίδα να συνδυάζεται με κάποιο στοιχείο εκπαίδευσης, ασχέτως της ηλικίας του παιδιού, ενδέχεται δε ορισμένα από τα ανεξάρτητα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας να θεωρούν, πράγματι, ότι επιτελούν και εκπαιδευτικό έργο, αλλά ουδείς υποστηρίζει ότι η εκπαίδευση των παιδιών θεωρείται ως συστατικό στοιχείο των υπηρεσιών φροντίδας και φύλαξης που ενδιαφέρουν εν προκειμένω.

30. Ωστόσο, η φροντίδα και φύλαξη παιδιών φαίνεται ότι μπορεί, κατ' αρχήν, να υπαχθεί στην κατηγορία των υπηρεσιών «κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης» και/ή «προστασίας των παιδιών και των νέων», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', αντιστοίχως, ουδείς δε υποστήριξε το αντίθετο. Δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής καθεμιάς από τις απαλλαγές αυτές ταυτίζονται απολύτως, δεν είναι απαραίτητο να εξετασθεί ποια από τις δύο πρέπει να επιλεγεί.

31. Γίνεται δεκτό ότι το Ίδρυμα είναι φορέας που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως φιλανθρωπικού χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η'.

32. Περαιτέρω, το Ίδρυμα τονίζει ότι οι δραστηριότητές του ως μεσάζοντος είναι το μόνο μέσο που επιτρέπει στους γονείς να έχουν πρόσβαση στις υπηρεσίες των ανεξαρτήτων προσώπων που παρέχουν φροντίδα και φύλαξη τα οποία περιλαμβάνονται στον κατάλογό του, χάρη δε, ιδίως, στην επιλογή κατόπιν ελέγχου και στις συμβουλές που παρέχει το Ίδρυμα, έχουν οι γονείς πρόσβαση στις υπηρεσίες του πλέον καταλλήλου κατά περίπτωση προσώπου. Οι υπηρεσίες του πρέπει να θεωρούνται ως προαπαιτούμενο της παροχής των υπηρεσιών φροντίδας και φύλαξης παιδιών και, κατά συνέπεια, ως αναπόσπαστο στοιχείο της.

33. Ωστόσο, τόσο η Ολλανδική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι οι υπηρεσίες του Ιδρύματος ως μεσάζοντος δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για να θεωρηθούν ως «συνδεόμενες στενά» με τις υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας που παρέχουν τα ανεξάρτητα φιλοξενούντα πρόσωπα και ότι αυτό το είδος φροντίδας παιδιών δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση

για να απαλλαγούν του φόρου συνδεόμενες παροχές, καθότι η εν λόγω υπηρεσία αυτή καθαυτή δεν απαλλάσσεται του φόρου.

34. Περαιτέρω και επικουρικώς, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η απαλλαγή από τον φόρο αποκλείεται βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', επειδή, αφενός, η επίμαχη υπηρεσία δεν είναι απαραίτητη για την παροχή της φροντίδας και φύλαξης παιδιών για την οποία πρόκειται και, αφετέρου, προορίζεται να προσπορίσει στο Ίδρυμα πρόσθετα έσοδα με την παροχή υπηρεσιών ανταγωνιζομένων υπηρεσίες εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

35. Έχω, επομένως, την εντύπωση ότι, μολονότι οι υπηρεσίες του Ιδρύματος ως μεσάζοντος σαφώς συνδέονται, υπό ευρεία έννοια τουλάχιστον, με τις υπηρεσίες φροντίδας και φύλαξης παιδιών που παρέχονται από ανεξάρτητα πρόσωπα, η εφαρμογή της απαλλαγής από τον φόρο προσκρούει σε μια σειρά πιθανών εμποδίων. Στο πλαίσιο αυτό, τίθενται τα εξής κρίσιμα ερωτήματα:

i) «Συνδέονται στενά» οι υπηρεσίες μεσολάβησης με τις υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών;

ii) Μπορεί να στηριχθεί απαλλαγή από τον φόρο στη σχέση που συνδέει τις επίμαχες υπηρεσίες με τις υπηρεσίες φροντίδας και φύλαξης παιδιών στην περίπτωση που οι τελευταίες δεν απαλλάσσονται του φόρου;

iii) Είναι οι υπηρεσίες μεσολάβησης απαραίτητες για την παροχή των υπηρεσιών φροντίδας και φύλαξης παιδιών;

iv) Αποτελεί η αποκόμιση επιπλέον εισοδήματος τον βασικό σκοπό και υφίσταται ανταγωνισμός με παρέχουσες ανάλογες υπηρεσίες εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ;

36. Αν η απάντηση σε οποιοδήποτε από τα τρία πρώτα ερωτήματα είναι αρνητική ή αν η απάντηση στο τέταρτο ερώτημα είναι καταφατική, τότε δεν είναι δυνατή η απαλλαγή των περιγραφεισών υπηρεσιών από τον φόρο. Οι απαντήσεις στο σύνολο των ερωτημάτων αυτών προϋποθέτουν εκτίμηση πραγματικών στοιχείων αλλά, καθόσον αφορά, τουλάχιστον, τα τρία πρώτα, θέτουν και ερμηνευτικά ζητήματα τα οποία μπορούν να διευκρινιστούν από το Δικαστήριο.

37. Τέλος, μπορεί να επισημανθεί ότι οι συνέπειες της απαλλαγής από τον ΦΠΑ είναι δυνατόν να ποικίλλουν ανάλογα με τις περιστάσεις. Σε περίπτωση που απαλλάσσεται ορισμένη συναλλαγή, ο παραδίδων δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο εισροών που έχει καταβληθεί για αγαθά που του παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν για τους σκοπούς πραγματοποιήσεως της απαλλασσομένης συναλλαγής. Ούτε μπορεί ο πελάτης να εκπέσει οποιοδήποτε μέρος του εν λόγω φόρου, ο οποίος θα παραμείνει ενσωματωμένος στο κόστος της συναλ-

λαγής, λανθάνων και αόρατος. Μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι το Ίδρυμα είχε μελετήσει τη θέση του όταν ζήτησε απαλλαγή από τον φόρο για την επίμαχη υπηρεσία, αλλά είναι δύσκολο να προβλεφθεί αν η απαλλαγή θα έχει πάντοτε ευνοϊκά αποτελέσματα για άλλους φορολογουμένους που ενδεχομένως παρέχουν ανάλογες υπηρεσίες. Επομένως, ενδείκνυται να υιοθετηθεί ισορροπημένη και ουδέτερη στάση κατά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων.

i) «Συνδέονται στενά» οι υπηρεσίες μεσολάβησης με τις υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών;

38. Η απαρίθμηση των περιπτώσεων απαλλαγής από τον φόρο στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, περιέχει επανειλημμένες αναφορές σε παραδόσεις οι οποίες συνδέονται κατά κάποιο τρόπο με δραστηριότητες εξυπηρετούσες το δημόσιο συμφέρον.

39. Εκτός των διατάξεων των στοιχείων ζ', η' και θ', και οι υπό τα στοιχεία β', ιβ', ιγ' και ιδ' διατάξεις θέτουν ως προϋπόθεση την ύπαρξη «στενής» σχέσης. Η χρησιμοποιούμενη ορολογία δεν είναι πάντοτε ταυτόσημη και εμφανίζονται διάφορες παραλλαγές από τη μια γλώσσα στην άλλη, έχω όμως τη γνώμη ότι η διατρέχουσα ιδέα είναι σε όλες τις περιπτώσεις η ίδια.

40. Αντίθετα, σε ορισμένα άλλα εδάφια, χρησιμοποιούνται όροι όπως «παρεπόμενες», «για σκοπούς» ή «επ' ευκαιρία» (στοιχεία α', ια' και ιε' αντίστοιχα), οι οποίοι δηλώνουν ότι απαιτείται χαλαρότερος δεσμός με τις εν λόγω δραστηριότητες που εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον (και πάλι υπάρχουν φραστικές παραλλαγές μεταξύ των κειμένων στις διάφορες γλώσσες).

41. Στο πλαίσιο αυτό, δεν θεωρώ ότι βοηθεί η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Dudda [11], η οποία, κατά το Ίδρυμα, μπορεί να εφαρμοστεί αναλόγως. Όχι μόνον αφορούσε τον καθορισμό του τόπου παραδόσεως και όχι τη δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο, αλλά και αφορούσε ειδικά την παροχή υπηρεσιών που ορίζονται ως «σχετικές» ή «παρεπόμενες» ορισμένων πολιτιστικών ή παρομοίων δραστηριοτήτων, στο πλαίσιο του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε καθαρά περίπτωση όπου ο σύνδεσμος ήταν μάλλον χαλαρός παρά στενός.

42. Η Επιτροπή και η ολλανδική κυβέρνηση επικαλούνται την απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας [12], όπου το Δικαστήριο υιοθέτησε την άποψη ότι οι ερευνητικές εργασίες τις οποίες αναλαμβάνουν τα κρατικά πανεπιστήμια έναντι αμοιβής δεν συνδέονται στενά με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', πρώτον, επειδή η απαλλαγή σκοπεί να εξασφαλίσει ότι δεν θα παρεμποδίζεται η πρόσβαση στην εκπαίδευση από το αυξημένο κόστος που θα προέκυπτε από την επιβάρυνση με ΦΠΑ των στενά συνδεομένων με αυτήν αγαθών και υπηρεσιών (ενώ η

11 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94 (Συλλογή 1996, σ. I-4595).

12 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00 (Συλλογή 2002, σ. I-5811, ιδίως σκέψεις 45 επ.). Βλ., επίσης, απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99 (Συλλογή 2001, σ. I-249).

φορολόγηση αμειβομένων ερευνητικών εργασιών δεν θα προκαλούσε τέτοια παρεμπόδιση) και, δεύτερον, επειδή, μολονότι οι εν λόγω έναντι αμοιβής πραγματοποιούμενες εργασίες υποβοηθούν, ενδεχομένως, την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, δεν είναι απαραίτητες για την επίτευξη του βασικού σκοπού που είναι να διδάσκονται οι φοιτητές το αντικείμενο των σπουδών τους ώστε να είναι ικανοί να ασκήσουν επαγγελματική δραστηριότητα.

43. Όσον αφορά το πρώτο σημείο, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η φορολόγηση του ποσού που εισπράττεται εφάπαξ ως αμοιβή για την υπηρεσία που συνίσταται στην υπόδειξη ενός ανεξαρτήτου προσώπου παρέχοντος υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών σε ένα γονέα δεν θα εμπόδιζε την πρόσβαση στις εν λόγω υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας. Στις περιπτώσεις όπου η αμοιβή για την υπηρεσία αυτή αντιπροσωπεύει σημαντικό ποσοστό του ποσού που χρεώνεται για κάθε ώρα φύλαξης του παιδιού και για όσο χρόνο εξακολουθεί να παρέχεται η εν λόγω υπηρεσία, αυτό μπορεί να μην ισχύει. Ωστόσο, στο πλαίσιο αυτό, ανακύπτει και πάλι το ζήτημα της σχέσης μεταξύ της παρεχομένης υπηρεσίας και του καταβαλλομένου ποσού. [13]

44. Όσον αφορά το δεύτερο σημείο, θα δίσταζα να συμφωνήσω ότι η ύπαρξη στενού δεσμού μεταξύ μιας παράδοσης ή παροχής και μιας δραστηριότητας σημαίνει κατ' ανάγκην ότι η παράδοση ή παροχή είναι απαραίτητη για την επίτευξη των σκοπών τους οποίους επιδιώκει η εν λόγω δραστηριότητα.

45. Ωστόσο, δεδομένου ότι όλες οι διατάξεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, οι οποίες υπόκεινται στο κριτήριο του στενού δεσμού, υπόκεινται επίσης στον όρο του πρώτου εδαφίου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', κατά τον οποίο οι παραδόσεις πρέπει να είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση των απαλλασσομένων συναλλαγών, το σημείο αυτό δεν έχει καμία σημασία στο πλαίσιο της παρούσας συζητήσεως. Θα επανέλθω σ' αυτό στη συνέχεια, στο σημείο iii.

ii) Μπορεί να στηριχθεί απαλλαγή από τον φόρο στη σχέση που συνδέει τις επίμαχες υπηρεσίες με τις υπηρεσίες φροντίδας και φύλαξης παιδιών στην περίπτωση που οι τελευταίες δεν απαλλάσσονται του φόρου;

46. Η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι, ακόμη και αν υφίσταται στενός δεσμός μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχει το Ίδρυμα ως μεσάζων και της φύλαξης και φροντίδας που παρέχεται από ανεξάρτητα πρόσωπα, οι εν λόγω υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών απαιτείται να απαλλάσσονται αυτές καθαυτές του φόρου κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', για να μπορεί να τύχει απαλλαγής και η συνδεόμενη με αυτές υπηρεσία μεσολάβησης. Με άλλα λόγια, η φροντίδα και φύλαξη παιδιών πρέπει ιδίως να παρέχεται από «οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού ή φιλανθρωπικού χαρακτήρος».

13 — Βλ. τις παρατηρήσεις μου στο σημείο 24 ανωτέρω.

47. Κοινό χαρακτηριστικό των διατάξεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β', ζ', η', θ', ιβ', ιγ' και ιδ', είναι ότι χρησιμοποιούν όλες την έννοια του στενού δεσμού μεταξύ της παραδόσεως ή παροχής και της δραστηριότητας που αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, η οποία παράδοση ή παροχή πραγματοποιείται από οργανισμό δημοσίου, φιλανθρωπικού, πολιτιστικού, κοινωνικού, μη κερδοσκοπικού ή άλλου παρόμοιου χαρακτήρα, και ότι όλες υπόκεινται στους όρους του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β'.

48. Ωστόσο, οι εν λόγω διατάξεις διαφέρουν κατά το ότι στο κείμενό τους ο όρος του στενού συνδέσμου εκφράζεται με διαφορετικούς τρόπους: «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις» (β'), «παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά» με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, την προστασία των παιδιών και παρόμοιες δραστηριότητες (ζ' και η'), εκπαίδευση «καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών» (θ'), παροχές υπηρεσιών «καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών» προς τα μέλη τους, από ορισμένους οργανισμούς (ιβ'), «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή» (ιγ'), ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος, «καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών» (ιδ').

49. Με βάση το γράμμα μόνον των διατάξεων, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι στις υπό στοιχεία β', θ', ιβ' και ιδ' περιπτώσεις απαλλάσσεται του φόρου μια συγκεκριμένη δραστηριότητα εξυπηρετούσα το δημόσιο συμφέρον και μαζί της ορισμένες παραδόσεις που συνδέονται στενά με την εν λόγω απαλλασσόμενη δραστηριότητα. Αντίθετα, στις υπό στοιχεία ζ', η' και ιγ' περιπτώσεις απαλλάσσονται ορισμένες παραδόσεις που συνδέονται στενά με συγκεκριμένη δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του αν η εν λόγω δραστηριότητα, αυτή καθαυτή, απαλλάσσεται του φόρου ή όχι.

50. Ωστόσο, το δεύτερο σκέλος του επιχειρήματος αυτού δεν φαίνεται να ευσταθεί. Φαίνεται να αντιφάσκει, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, με τη λογική των διατάξεων, καθώς επίσης, όπως τονίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, με το γράμμα του πρώτου εδαφίου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', το οποίο ορίζει ότι οι εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών πρέπει να είναι «απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου».

51. Επομένως, φαίνεται ότι, για να απαλλάσσονται του φόρου οι στενά συνδεόμενες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, θα πρέπει να απαλλάσσεται και η κύρια δραστηριότητα, η οποία, συνεπώς, θα πρέπει να πληροί όλους τους όρους εφαρμογής της απαλλαγής —συμπεριλαμβανομένου του όρου που επιβάλλει η εν λόγω κύρια δραστηριότητα να ασκείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού ή φιλανθρωπικού χαρακτήρος [14].

14 — Βλ. επίσης την απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest (Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 30).

52. Συνεπώς, οσάκις το Ίδρυμα ενεργεί μόνον ως μεσάζων, για να μπορούν οι αντίστοιχες υπηρεσίες του να απαλλαγούν του φόρου βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' ή η', η παρεχόμενη από ανεξάρτητο πρόσωπο υπηρεσία φύλαξης και φροντίδας παιδιών με τις οποίες συνδέονται θα πρέπει να πληρούν και αυτές τις προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπουν οι εν λόγω διατάξεις.

53. Είναι σαφές ότι τα ανεξάρτητα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών δεν συνιστούν οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να κρίνει αν αναγνωρίζονται από το οικείο κράτος μέλος ως κοινωνικού ή φιλανθρωπικού χαρακτήρα. Ο σχετικός χαρακτηρισμός υπάγεται στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών, οι οποίες έχουν επ' αυτού ορισμένου βαθμού διακριτική ευχέρεια, την οποία οφείλουν να ασκούν σύμφωνα με τον κοινοτικό δίκαιο και η άσκηση της οποίας υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο [15]. Στη δυνατότητα αναγνωρίσεως από το οικείο κράτος ανεξαρτήτων προσώπων που ασχολούνται με τη φύλαξη και φροντίδα παιδιών αναφέρονται οι αποφάσεις του Δικαστηρίου Bulthuis-Griffioen [16] και Gregg [17], από τις οποίες προκύπτει ότι είναι δυνατόν να αναγνωριστεί η ιδιότητα αυτή σε φυσικά πρόσωπα, μόνον εφόσον «ασκούν επιχείρηση».

iii) Είναι οι υπηρεσίες μεσολάβησης απαραίτητες για την παροχή των υπηρεσιών φροντίδας και φύλαξης παιδιών;

54. Δεν μπορεί εύκολα να γίνει δεκτό ότι ένας γονέας έχει τη δυνατότητα να κάνει χρήση υπηρεσιών φροντίδας και φύλαξης παιδιών χωρίς να έλθει προηγουμένως σε επαφή με το πρόσωπο που παρέχει τέτοιες υπηρεσίες. Το Ίδρυμα τονίζει ότι η πρόσβαση στις εν λόγω υπηρεσίες επιτυγχάνεται μόνο μέσω των δραστηριοτήτων του ως μεσάζοντος. Η Ολλανδική Κυβέρνηση, ωστόσο, υποστηρίζει ότι υφίστανται και άλλες δυνατότητες, όπως η δημοσίευση αγγελιών και η χρησιμοποίηση των εμπορικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον συγκεκριμένο κλάδο.

55. Φρονώ ότι, αν το Ίδρυμα περιοριζόταν στην τήρηση καταλόγου όλων των προσώπων που είναι γνωστό ότι παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών και στη θέση του καταλόγου αυτού στη διάθεση των γονέων, η υπηρεσία του αυτή δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί απαραίτητη [για την πραγματοποίηση της κύριας δραστηριότητας που απαλλάσσεται του φόρου]. Υπάρχουν πολλοί άλλοι τρόποι με τους οποίους οι γονείς θα μπορούσαν να έλθουν σε επαφή με πρόσωπα διατεθειμένα να παράσχουν υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών.

56. Ωστόσο, αν χάρη στις δραστηριότητες επιλογής και εκπαίδευσης του Ιδρύματος οι υπηρεσίες του ως μεσάζοντος παρέχουν πρόσβαση μόνο σε καταρτισμένα και αξιόπιστα πρόσωπα τα οποία άλλως οι γονείς δεν θα είχαν τη δυνατότητα να εντοπίσουν, τότε οι εν λόγω υπηρεσίες μπορούν να θεωρηθούν ως απαραίτητες για την πρό-

15 — Βλ. προπαρατεθείσα Kingscrest, ιδίως σκέψεις 48 επ.

16 — Απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93 (Συλλογή 1995, σ. I-2341).

17 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97 (Συλλογή 1999, σ. I-4947, ιδίως σκέψεις 14 έως 19).

σβαση σε τέτοιας ποιότητας υπηρεσίες φροντίδας και φύλαξης παιδιών, ακόμη και αν το Ίδρυμα δεν αναλαμβάνει ευθύνη για οποιαδήποτε προβλήματα που ενδεχομένως ανακύπτουν όταν παρέχονται στην πράξη οι υπηρεσίες αυτές.

57. Επομένως, θεωρώ ότι τον κρίσιμο πραγματικό στοιχείο που χρειάζεται να εκτιμηθεί είναι αν οι υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας στις οποίες παρέχει πρόσβαση το Ίδρυμα είναι τέτοιου είδους ή τέτοιας ποιότητας που οι γονείς δεν θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν χωρίς τις υπηρεσίες που παρέχει το Ίδρυμα ως μεσάζων.

iv) Αποτελεί η αποκόμιση πρόσθετου εισοδήματος τον βασικό σκοπό και υφίσταται ανταγωνισμός με παρέχουσες ανάλογες υπηρεσίες εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ;

58. Αυτό είναι επίσης ένα πραγματικό ζήτημα, το οποίο δεν μπορεί να κριθεί από το Δικαστήριο και δεν τέθηκε σχετικώς κανένα συγκεκριμένο πρόβλημα ερμηνείας στην παρούσα υπόθεση. Δεν επιβεβαιώνεται από τα στοιχεία που περιέχονται στον φάκελο της δικογραφίας ότι παρέχεται πράγματι υπηρεσία παρόμοια με αυτήν που παρέχει το Ίδρυμα από ιδιωτικές εμπορικές επιχειρήσεις, αν και η Ολλανδική Κυβέρνηση διαβεβαιώνει ότι αυτό ακριβώς ισχύει. Αν είναι αναγκαίο να εξεταστεί ο σκοπός της προσφερομένης υπηρεσίας, ενδείκνυται ίσως να ληφθεί υπόψη, αφενός, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του Ιδρύματος και, αφετέρου, το ύψος και ο τρόπος υπολογισμού της επίμαχης χρέωσης.

Συμπέρασμα

59. Με βάση τα προεκτεθέντα, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο Hoge Raad την εξής απάντηση:

«Στις περιπτώσεις που οργανισμός δημοσίου δικαίου ή οργανισμός τον οποίο το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού ή φιλανθρωπικού

χαρακτήρα ενεργεί ως μεσάζων μεταξύ προσώπων που αναζητούν και προσώπων που προσφέρουν υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών, η υπηρεσία την οποία παρέχει ως μεσάζων μπορεί να απαλλαγεί του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία θ' ή η', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, περί φόρου κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, μόνον εφόσον:

— η υπαγωγή της στον ΦΠΑ θα εμπόδιζε την πρόσβαση στις υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών λόγω της αυξήσεως του κόστους τους,

— οι υπηρεσίες φύλαξης και φροντίδας παιδιών, αυτές καθαυτές, πληρούν τις προϋποθέσεις της απαλλαγής δυνάμει της αυτής (των αυτών) διατάξεως(ν),

— το είδος και η ποιότητα των υπηρεσιών φύλαξης και φροντίδας παιδιών για τις οποίες πρόκειται είναι τέτοια που αυτοί που τις αναζητούν δεν θα μπορούσαν να τις εξασφαλίσουν αν δεν έκαναν χρήση των υπηρεσιών του μεσολαβούντος οργανισμού, και

— ο βασικός σκοπός των υπηρεσιών του ενεργούντος ως μεσάζοντος δεν είναι να αποκομίσει πρόσθετο εισόδημα με τη διενέργεια συναλλαγών οι οποίες ανταγωνίζονται άμεσα δραστηριότητες εμπορικών επιχειρήσεων οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ.»