CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
F. G. JACOBS
apresentadas em 15 de Setembro de 2005 [1]

1. O presente pedido de decisão prejudicial é relativo a uma associação cuja actividade consiste na guarda de crianças em idade pré-escolar e de crianças em horário extra-escolar, mas que também põe os pais em contacto com particulares que acolhem as crianças durante o dia que prestam o mesmo serviço, as amas. Neste último caso, a associação cobra aos pais um determinado montante por hora de guarda que acresce ao montante pago às amas, apesar de não ter qualquer outra intervenção no acordo celebrado entre os pais e as amas e de não assumir qualquer responsabilidade pelos serviços prestados por estes últimos.

2. No processo principal, coloca-se a questão de saber se o montante cobrado aos pais pela associação deve ser sujeito ao pagamento do IVA. A esse respeito, o Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) pergunta se uma prestação de serviços que consiste na mediação entre os pais e as amas está isenta do IVA por se tratar de serviços estreitamente conexos com a assistência social, a protecção da infância ou a educação da infância.

1 — Língua original: inglês.

Legislação relevante

3. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA [2], estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4. Nos termos do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma actividade económica — ou seja, todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas referidas —, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

5. Nos termos do artigo 11.°, A, n.° 1, com algumas excepções e qualificações que são irrelevante para o caso em apreço, a matéria colectável é constituída, no caso de prestações de serviços, por tudo o que constitui a contrapartida que o prestador receba do destinatário.

6. O artigo 13.°, A, da Sexta Directiva prevê isenções de IVA em benefício de certas actividades de interesse geral. O n.° 1 dessa disposição, na parte relevante, tem o seguinte teor:

«[...] os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa;

h) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a protecção da infância e da juventude, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa;

i) A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente conexas, efectuadas por organismos de direito público prosseguindo o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

[...]»

7. Todavia, o n.º 2, alínea b), prevê:

«As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1, se:

— não forem indispensáveis à realização das operações isentas;

— se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

Factos e tramitação processual

8. De acordo com o despacho de reenvio, a Stichting Kinderopvang Enschede (a seguir «Associação») é uma associação sem fins lucrativos. Tem essencialmente por objectivo a manutenção e desenvolvimento de uma rede de estruturas para a guarda de crianças que respondam às necessidades das crianças cujos pais exercem uma actividade profissional, e intervir na qualidade de intermediária entre os pais e as amas.

9. A Associação encarrega-se ela própria de organizar em vários locais serviços de guarda de crianças em idade pré-escolar e de crianças em horário extra-escolar. Além disso, elaborou uma lista de amas [3] que tomam conta das crianças na sua própria casa. Antes de aditar a esta lista qualquer ama, a Associação procede a um controlo. Os candidatos podem receber uma formação a expensas da Associação.

10. Em primeiro lugar, a Associação, a pedido de um progenitor [4] que deseje beneficiar do serviço de guarda de crianças, informa-o das diversas formas de guarda que propõe. Quando um progenitor opta por recorrer ao serviço das amas, tem uma entrevista com um técnico da Associação ao qual expõe as suas expectativas. Com base na informação recolhida, a Associação procura as amas mais adequadas às pretensões

3 — Normalmente designados por «pais de acolhimento» (host parents); no entanto, designá-los-emos por «amas» (carers), de modo a evitar que se crie uma confusão entre os pais e os pais de acolhimento.

4 — Ou de uma empresa que pretenda beneficiar desse serviço; na verdade, algumas entidades patronais recorrem aos serviços da Associação para tomar conta dos filhos dos seus trabalhadores. Assim, de ora em diante, deve entender-se que as expressões pai(s) ou progenitor(es) inclui igualmente essas empresas.

do progenitor. Se o contacto entre ambas as partes for reciprocamente satisfatório, é celebrado um acordo escrito, nos termos do qual o progenitor paga à ama, por cada criança, um determinado montante por hora de guarda. Em 1998, o preço por hora era de 5 NLG [5].

11. A Associação não assume qualquer responsabilidade pelos factos eventualmente resultantes do não cumprimento do acordo. Também não garante que as amas assegurem efectivamente a guarda durante as horas solicitadas; só assume a obrigação de pôr o progenitor em contacto com a ama. Todavia, o progenitor pode recorrer aos próprios serviços da Associação se qualquer das partes pretender pôr fim ao acordo ou se as suas cláusulas não forem cumpridas.

12. Durante 1998, pelos serviços que prestava aos pais, a Associação cobrava 3,45 NLG [6] por criança, por cada hora de guarda por uma ama. Nenhuma soma deste montante foi recebida pelas amas.

13. Relativamente a essas prestações de serviços, realizadas no período compreendido entre Janeiro e Março de 1998, foi liquidado o IVA no montante de 6 424 NLG [7]. A Associação recorreu da liquidação, alegando que os serviços em causa estão isentos de IVA por força da legislação nacional que transpôs o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva.

14. O Gerechtshof (tribunal de segunda instância) considerou que a Associação actua na área da protecção da infância, e que dificilmente se pode defender que a sua actividade como intermediária em relação às amas «não serve exclusivamente a guarda de crianças» [8], apesar de não ter intervenção directa nessa guarda. Consequentemente, essa actividade é abrangida pelo âmbito de aplicação da isenção em causa.

15. As autoridades fiscais recorreram para o Hoge Raad, alegando que, ao actuar como intermediária, a Associação presta serviços comerciais distintos, que consistem em reunir a oferta e a procura numa área específica. Esses serviços não se destinam a assegurar efectivamente a guarda de crianças e a Associação não os presta na sua qualidade de «estabelecimento de guarda de

5 — Aproximadamente 2,27 EUR; segundo a informação constante do sítio da Associação na Internet, o preço em 2005 é de 2,50 EUR ou 3,30 EUR por hora, dependendo do número de crianças.

6 — Aproximadamente 1,57 EUR; o preço em 2005 é de 2,89 EUR, IVA incluído. Assim, o preço total por hora é de 5,39 EUR ou de 6,19 EUR. O preço cobrado por hora pelos serviços prestados pela própria Associação em 2005 varia, normalmente, entre 5,34 EUR e 6,07 EUR.

7 — Aproximadamente 2 920 EUR.

8 — Nas palavras do Hoge Raad, «[...] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar».

crianças enquanto tal», na acepção da legislação nacional que transpôs as normas de isenção em causa. Por outro lado, os serviços não são tão estreitamente conexos com a prestação de serviços de guarda de crianças efectuada pela própria Associação que possam considerar-se prestados por um estabelecimento de guarda de crianças enquanto tal.

16. O Hoge Raad considera que o recurso levanta a questão de saber se os serviços em causa são abrangidos pela isenção prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea g), ou eventualmente h) ou i), da Sexta Directiva. Por conseguinte, submeteu à apreciação do Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.°, ponto A, n.° 1, alíneas g), h) e i), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a prestação de serviços descrita *supra*, que consiste numa actividade de mediação para a guarda de crianças em idade pré-escolar e de crianças em horário extra-escolar em casa de amas, deve ser considerada uma prestação de serviços abrangida por alguma das referidas disposições?»

17. O Hoge Raad especifica que é facto assente que os serviços prestados pela própria Associação estão isentos e que, a esse respeito, a Associação deve ser considerada um organismo reconhecido para efeitos das disposições relevantes da Sexta Directiva; ao abrigo da legislação neerlandesa, é um organismo reconhecido na prestação de serviços de guarda de crianças, no que diz respeito tanto à prestação efectiva de serviços de guarda como aos serviços em causa.

18. Foram apresentadas observações pela Associação, pelo Governo neerlandês e pela Comissão. Nenhuma das partes requereu a realização da fase oral e o Tribunal dispensou a sua realização.

Apreciação

Observações preliminares

19. A pergunta do Hoge Raad é relativa à classificação dos serviços prestados pela Associação quando actua como intermediária entre os pais e as amas.

20. O litígio entre a Associação e as autoridades fiscais é relativo à cobrança de IVA sobre o montante que a Associação cobra aos pais por cada hora em que uma criança é colocada ao cuidado de uma ama.

21. Resulta claramente dos artigo 2.º, n.º 1, e 11.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva que, quando uma prestação de serviços está sujeita ao imposto, é o montante recebido como contrapartida do serviço que é tributado. Por conseguinte, uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida [9].

22. A existência de um nexo directo entre os serviços prestados pela Associação como intermediária e os montantes recebidos relativos a cada hora de guarda das crianças por amas não é questionada na decisão de reenvio; aparentemente não foi levantada a questão no Hoge Raad. Por outro lado, nenhuma das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça se refere a esse problema.

23. Nestas circunstâncias, restringi a minha análise à questão efectivamente colocada pelo Hoge Raad.

24. Apenas observarei, não obstante, que algumas características dos acordos, tal como foram descritos, podem levar a crer que não existe um nexo essencial entre os serviços e a contrapartida em causa. Por exemplo: o pagamento não é efectuado no momento da primeira prestação de serviços mas por diversas vezes num período subsequente; a sua duração e o seu montante total podem variar consideravelmente, mas essa variação não é determinada por qualquer elemento da prestação de serviços inicial; o montante é relativamente elevado e é calculado, aparentemente, de modo a assegurar que o preço por hora pago pelos pais seja o mesmo independentemente de a guarda ser assegurada pela própria Associação ou pelas amas; e a Associação não assume qualquer responsabilidade relativamente aos serviços de guarda prestados pelas amas, com base nos quais é calculado o preço.

A questão colocada

Âmbito da questão

25. A questão que se coloca é saber se os serviços que a Associação presta como intermediária, tal como vêm descritos no despacho de reenvio, estão isentos ao abrigo do disposto no artigo 13.º, A, n.º 1), alíneas g), h) ou i).

26. Para beneficiarem dessa isenção, têm que estar estreitamente conexos (ou relacionados [10]) com uma das actividades definidas nessas alíneas.

9 — V. acórdãos do Tribunal de Justiça de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (C-102/86, Colect., p. 1443, n.ºs 11 e 12), de 3 de Março de 1994, Tolsma (C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 13), e de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 39).

10 — O uso da palavra «related» na alínea i), quando as alíneas g) e h) usam a palavra «linked», é, aparentemente, uma incorrecção da versão inglesa; as outras versões linguísticas usam o mesmo termo nas três alíneas, e não há qualquer razão que leve a crer que se pretendeu usar palavras com significados diferentes.

27. Os serviços prestados pela Associação como intermediária foram definidos pelo Hoge Raad como «conexos com a guarda de crianças [...] em casa de amas».

28. Assim, não podem ser considerados conexos com os serviços de guarda que são prestados pela própria Associação — em relação aos quais não pode considerar-se que a Associação é uma intermediária e em relação aos quais a Associação não cobra o preço por hora em causa — mas apenas com os que são prestados pelas amas.

29. Concordo com o Governo neerlandês quando afirma que não há qualquer fundamento para considerar que esses serviços de guarda de crianças podem ser abrangidos pelas actividades de educação previstas no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea i), da Sexta Directiva. É claro que é possível conjugar a guarda de crianças com factores educacionais, independentemente da idade da criança, e pode ser o caso quando certas amas sentem efectivamente que lhes cabe desempenhar um papel educativo, mas não resulta do caso em apreço que a educação seja vista como parte integrante da guarda de crianças.

30. Todavia, em princípio, a guarda de crianças não parece susceptível de ser abrangida pelas actividades de «assistência social» e de «segurança social» e/ou de «protecção da infância e da juventude», na acepção do artigo 13.°, A, n.° 1, alíneas g) e h), respectivamente, e nada foi dito em contrário. Uma vez que as condições de aplicação de cada uma dessas isenções são idênticas, é desnecessário optar por uma delas.

31. Está assente que a Associação é um organismo reconhecido de carácter social pelo Estado-Membro em causa, na acepção do artigo 13.°, A, n.° 1, alíneas g) e h).

32. A Associação salienta, além disso, que só através das suas actividades como intermediária os pais têm acesso aos serviços das amas que constam da sua lista e especialmente, graças à sua avaliação e conselho, são os mais adequados. O serviço que presta deve ser visto como um pré-requisito para a prestação de serviços de guarda de crianças e, assim, como acessório desse serviço.

33. Todavia, o Governo neerlandês e a Comissão alegam que os serviços da Associação como intermediária não são «estreitamente conex[os]» com a guarda de crianças por amas, e que a guarda de crianças não pode servir de fundamento para isentar a prestação de serviços conexos, uma vez que

não é, ela mesma, uma prestação de serviços isenta.

34. O Governo neerlandês alega ainda, subsidiariamente, que a isenção é derrogada pelo artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b) uma vez que, por um lado, o serviço não é indispensável à prestação do serviço de guarda de crianças em causa e, por outro, destina-se a obter para a Associação receitas suplementares mediante a prestação de um serviço em concorrência com serviços comerciais sujeitos ao IVA.

35. Assim, parece-me que, apesar de os serviços da Associação como intermediária serem claramente conexos, pelo menos numa acepção ampla, com os serviços particulares de guarda de crianças, há um número considerável de obstáculos à isenção. A este respeito, é relevante colocar as seguintes questões:

i) Os serviços prestado pela Associação como intermediária são «estreitamente conex[os]» com os serviços de guarda de crianças?

ii) Uma isenção pode ser baseada numa conexão com o serviço de guarda de crianças se ele mesmo não é isento?

iii) Os serviços da Associação como intermediária são essenciais para os serviços de guarda de crianças?

iv) O objectivo principal é o de obter receitas suplementares, e há concorrência com serviços comerciais sujeitos ao IVA?

36. Se a resposta a qualquer das três primeiras questões for negativa, ou a resposta à quarta questão afirmativa, os serviços em causa não podem beneficiar da isenção. Todas essas questões envolvem matéria de facto mas, pelo menos em relação às três primeiras, também se levantam questões de interpretação que podem ser decididas por este Tribunal.

37. Por último, pode referir-se que os efeitos da isenção do IVA podem variar de acordo com as circunstâncias. Quando uma determinada transacção é isenta, o prestador de serviços não pode deduzir o imposto pago a montante que onerou os bens ou serviços adquiridos envolvidos nessa transacção; por sua vez, o destinatário também não pode deduzir esse imposto, que permanecerá, latente e invisível, no custo da transacção. Pode presumir-se que a Associação ponde-

rou a sua situação antes de procurar obter a isenção para o serviço em causa, mas dificilmente se pode prever se a isenção seria sempre vantajosa para outras entidades que eventualmente prestassem um serviço semelhante. Consequentemente, há que proceder a uma análise equilibrada e isenta da interpretação das disposições pertinentes.

i) Os serviços prestado pela Associação como intermediária são «estreitamente conex[os]» com os serviços de guarda de crianças?

38. A enumeração das isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1 abrange prestações de serviços que estão de algum modo relacionadas com actividades de interesse geral.

39. Para além das alíneas g), h) e i), também as alíneas b), l), m) e n) recorrem ao critério da conexão estreita. A terminologia usada não é sempre a mesma, e as variações divergem nas diferentes versões linguísticas, mas parece-nos que o conceito é o mesmo em todos os casos.

40. Pelo contrário, outras alíneas referem-se a uma conexão mais vaga, usando termos como «acessórias», «para fins de» ou «por ocasião de» [alíneas a), k) e o), respectivamente; também há variações entre as diversas versões linguísticas].

41. Assim sendo, não creio que o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Dudda [11], com o qual a Associação pretende traçar uma analogia, possa ser útil. Esse acórdão não só é relativo à determinação do lugar onde as prestações são materialmente executadas, e não à existência da isenção, como diz especificamente respeito à prestação de serviços definida como relacionada com ou «acessória» de determinadas actividades culturais ou similares, previstas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva. O grau de conexão que estava em causa nesse processo era claramente menor.

42. A Comissão e o Governo neerlandês referem o acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha [12], em que o Tribunal considerou que a realização de projectos de investigação a título oneroso por estabelecimentos públicos de ensino superior não pode ser considerada uma actividade estreitamente conexa com o ensino universitário na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), uma vez que, em primeiro lugar, a isenção destina-se a garantir que ensino universitário não se torne inacessível

11 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Setembro de 1996 (C-327/94, Colect., p. I-4595).

12 — C-287/00, Colect., p. I-5811, em especial n.ºs 45 e segs.; v. também acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França (C-76/99, Colect., p. I-249).

em razão do acréscimo de custos deste ensino se as prestações de serviços e as entregas de bens com ele estreitamente conexas fossem sujeitas a IVA (e sujeitar ao IVA a realização a título oneroso de projectos de investigação não tem por efeito aumentar os custos do ensino universitário) e, em segundo lugar, embora a realização desses projectos possa ser considerada muito útil para o ensino universitário, não é indispensável para atingir o objectivo visado por este, a saber, nomeadamente, a formação dos estudantes para lhes permitir exercerem uma actividade profissional.

43. Relativamente ao primeiro argumento, parece defensável que a tributação de um único montante pago pelo serviço de apresentar um progenitor a uma ama não aumentaria o custo do acesso ao serviço de guarda de crianças. O mesmo não acontece quando o pagamento do serviço representa uma parte significativa do pagamento por cada hora de guarda das crianças cobrado em relação à totalidade do tempo em que o serviço é prestado. A este respeito, todavia, levanta-se novamente a questão da conexão entre a prestação do serviço e a respectiva contrapartida [13].

44. Quanto ao segundo argumento, hesito em concordar que a existência de uma conexão estreita entre uma prestação de serviços e uma actividade implica necessariamente que a prestação tenha que ser indispensável para atingir o objectivo visado pela actividade.

45. Todavia, uma vez que todas as alíneas do artigo 13.º, A, n.º 1, que usam o critério da conexão estreita, estão sujeitas ao disposto no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão, e que, assim sendo, as prestações de serviços têm que ser indispensáveis à realização das operações isentas, a questão é irrelevante no presente contexto. Tratá-la-ei *infra*, a propósito da questão iii).

ii) Uma isenção pode ser baseada numa conexão com o serviço de guarda de crianças se ele mesmo não é isento?

46. A Comissão e o Governo neerlandês observam que, mesmo havendo uma conexão estreita entre os serviços prestados pela Associação como intermediária e o serviço de guarda de crianças prestado por amas, é necessário que a própria actividade de guarda de crianças seja isenta, ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), para que o serviço conexo também o possa ser. Por outras palavras, a guarda de crianças tem que ser, concretamente, prestada por «organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social».

13 — V. a minhas observações no n.º 24, *supra*.

47. As disposições do artigo 13.°, A, n.° 1, alíneas b), g), h), i), l), m) e n) têm em comum o facto de usarem o conceito de conexão estreita entre a prestação e a actividade de interesse geral, sendo a prestação efectuada por um organismo de carácter público, social, cultural, associativo, não lucrativo ou similar, bem como o facto de o artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), ser aplicável a todas elas.

48. Todavia, divergem na forma como a conexão é designada: «a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas» [alínea b)]; «as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com» a assistência social, protecção da infância e actividades similares [alíneas g) e h)]; a educação «e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente conexas» [alínea i)]; as prestações de serviços «e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente conexas» em benefício dos membros de determinados organismos [alínea l)]; «certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física» [alínea m)]; certas prestações de serviços culturais «e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente conexas» [alínea n)].

49. Numa leitura literal, poder-se-ia argumentar que as alíneas b), i), l) e n) isentam determinada actividade de interesse geral, bem como outras prestações de serviços estreitamente conexas com essa actividade isenta, enquanto as alíneas g), h) e m) isentam determinadas prestações de serviços estreitamente conexas com uma actividade determinada, independentemente de essa actividade ser ou não isenta.

50. Todavia, a última parte dessa argumentação não parece defensável. Parece incompatível, como alega a Comissão, com a lógica das disposições em causa, e, como observa o Governo neerlandês, com a redacção do primeiro travessão do artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), que dispõe que as prestações de serviços em causa devem ser «indispensáveis à realização das operações isentas».

51. Por conseguinte, para que as prestações de serviços estreitamente conexas sejam isentas, também a actividade principal tem que ser isenta, devendo, assim, preencher todas as condições da isenção — incluindo a de ser efectuada por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social [14].

14 — V. também acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Maio de 2005, Kingscrest (C-498/03, Colect., p. I-4427, n.° 30).

52. Consequentemente, quando a Associação actua apenas como intermediária, para que os serviços que presta reúnam as condições para ser isentos nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) ou h), a prestação de serviços por particulares de guarda de crianças com a qual está conexa deve também preencher as condições de isenção previstas por essas disposições.

53. Indiscutivelmente, as amas não são organismos de direito público. Não compete a este Tribunal determinar se são organismos reconhecidos de carácter social. O reconhecimento é matéria da competência das autoridades nacionais, que gozam de um poder discricionário, que deve ser exercido em conformidade com o direito comunitário e sujeito ao controlo dos órgãos jurisdicionais [15]. Relativamente à possibilidade de reconhecimento das amas, podem referir-se os acórdãos proferidos nos processos Bulthuis-Griffioen [16] and Gregg [17], dos quais parece decorrer que as pessoas singulares só podem ser objecto desse reconhecimento quando «explorem uma empresa».

15 — V. acórdão Kingscrest, em especial n.os 48 e segs.

16 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Agosto de 1995 (C-453/93, Colect., p. I-2341).

17 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de Setembro de 1999 (C-216/97, Colect., p. I-4947, em especial n.os 14 a 19).

iii) Os serviços da Associação como intermediária são essenciais para os serviços de guarda de crianças?

54. É difícil conceber que os pais possam recorrer ao serviço de guarda de crianças sem que tenham sido previamente postos em contacto com a ama que presta esse serviço. A Associação salienta que os pais só têm acesso ao serviço de guarda de crianças em causa através da sua actividade como intermediária. O Governo neerlandês, todavia, alega que existem outras vias de acesso ao serviço, nomeadamente através da publicidade ou de agências comerciais.

55. Entendo que, se a Associação se limitasse a manter uma lista de todas as pessoas que oferecem serviços de guarda de crianças e a fornecer essa lista aos pais, o serviço não poderia ser considerado essencial. Existem muitas outras formas de os pais entrarem em contacto com pessoas que possam vir a tomar conta dos seus filhos.

56. Todavia, se a actividade da Associação de avaliação e de formação é de tal ordem que os seus serviços como intermediária facultam aos pais o acesso aos serviços de amas de uma competência e idoneidade que de outro modo não conseguiriam identificar, então esse serviço pode ser considerado essencial para o acesso a um serviço de guarda de crianças desse nível qualitativo, e isto apesar de a Associação não assumir

qualquer responsabilidade pelo eventual cumprimento defeituoso do serviço de guarda prestado.

57. Considero, assim, que a matéria de facto relevante consiste em saber se os serviços de guarda cujo acesso é facultado pelos serviços da Associação como intermediária são de um nível qualitativo tal que não seria garantido aos pais senão através desses serviços.

iv) O objectivo principal é o de obter receitas suplementares, e há concorrência com serviços comerciais sujeitos ao IVA?

58. Trata-se aqui novamente de uma questão de facto que não pode ser apreciada por este Tribunal, e, no presente processo, não foi levantado qualquer problema específico de interpretação relacionado com esta questão. Nada consta do processo que permita concluir que existem agências comerciais que oferecem, efectivamente, um serviço similar ao da Associação, apesar de o Governo neerlandês afirmar que assim é. Se for necessário determinar o objectivo do serviço oferecido, há que levar em conta, por um lado, o estatuto da Associação de entidade sem fins lucrativos e, por outro, o montante e fórmula de cálculo do preço que pratica.

Conclusão

59. Tendo em conta as considerações precedentes, sou de opinião que o Tribunal de Justiça deve dar as seguintes respostas ao Hoge Raad:

Quando um organismo de direito público ou um organismo reconhecido de carácter social pelo Estado-Membro em causa actua como intermediário entre pessoas que

procuram e pessoas que oferecem serviços de guarda de crianças, os seus serviços como intermediário só podem ser isentos do IVA ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) ou h), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, se:

— a sujeição ao IVA limitar o acesso aos serviços de guarda de crianças por aumentar o seu custo;

— os serviços de guarda de crianças forem eles mesmos susceptíveis de isenção ao abrigo da mesma ou das mesmas disposições;

— os serviços de guarda de crianças forem de um tipo ou de uma qualidade que quem os procura não os veria assegurados se não recorresse ao serviços da intermediária; e

— o objectivo essencial dos serviços da intermediária não consistir em obter receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.