KINDEROPVANG ENSCHEDE

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

15 päivänä syyskuuta 2005 [1]

1. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee laitosta, joka tarjoaa itse hoitoa alle kouluikäisille lapsille sekä kouluikäisille lapsille koulupäivän jälkeen mutta saattaa lisäksi vanhemmat yhteyteen itsenäisten perhepäivähoitajien kanssa, jotka tarjoavat samaa palvelua. Jälkimmäisessä tapauksessa se perii vanhemmilta tuntimaksun sen lisäksi, mitä nämä maksavat hoitajille, vaikka se ei puutu enemmälti vanhempien ja hoitajien väliseen suhteeseen eikä vastaa millään tavoin hoitajien tarjoamista palveluista.

2. Kansallisessa oikeudenkäynnissä on riidanalaista, pitäisikö laitoksen vanhemmilta perimästä tuntimaksusta kantaa arvonlisävero. Alankomaiden Hoge Raad (ylin tuomioistuin) tiedustelee tältä osin, ovatko laitoksen palvelut vanhempien ja hoitajien välisenä välittäjänä vapautettu arvonlisäverosta sosiaalihuoltoon, lasten suojeluun tai lasten opetukseen läheisesti liittyvinä palveluina.

Asiaa koskeva lainsäädäntö

3. Kuudennen arvonlisävero-direktiivin [2] 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

4. Asetuksen 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa olevan määritelmän mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa, jota on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta,

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

5. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaan palvelujen suorituksen osalta veron perusteen muodostaa muutamin poikkeuksin ja lievennyksin, joilla ei ole merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta, palvelujen suorittajan asiakkaalta saama vastike.

6. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetään tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävistä arvonlisäverovapautuksista. Kyseisen säännöksen 1 alakohdassa säädetään nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisiltä osin seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi — —:

— —

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset;

h) julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten suorittamat palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät läheisesti lasten ja nuorten suojeluun;

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

— —"

7. Kyseisen säännöksen 2 alakohdan b alakohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

"Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 [ala]kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

— ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

— niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa."

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

8. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Stichting Kinderopvang Enschede (jäljempänä säätiö) on voittoa tavoittelematon laitos. Sen tarkoituksena on lähinnä työssä käyvien vanhempien lastenhoitotarpeita vastaavien lastenhoitopalvelujen tarjoaminen ja kehittäminen sekä toimiminen vanhempien ja itsenäisten hoitajien välisenä yhteydenpitäjänä.

9. Säätiöllä itsellään on useita lastenhoitopaikkoja alle kouluikäisten lasten hoitoa sekä kouluikäisten lasten koulupäivän jälkeistä hoitoa varten. Se pitää myös luetteloa itsenäisistä hoitajista,[3] jotka hoitavat lapsia omissa kodeissaan. Säätiö valitsee hoitajat ennen heidän sisällyttämistään luetteloon. Hoitajiksi haluavat voivat myös käydä säätiön kustantaman kurssin.

10. Säätiö ilmoittaa sen palveluja tiedusteleville vanhemmille[4] aluksi tarjoamistaan erilaisista lastenhoitomahdollisuuksista. Jos vanhemmat päättävät käyttää itsenäistä hoitajaa, säätiön asiantuntija selvittää vanhempien toiveet. Tämän tiedon perusteella säätiö esittelee vanhemmille sopivimman hoitajan. Mikäli molemmat osapuolet ovat tyytyväisiä, hoitaja ja vanhemmat tekevät kirjallisen sopimuksen, jonka perusteella vanhemmat

3 — Heistä käytetään nimitystä "hoitovanhemmat". Jotta vältettäisiin mahdolliset sekaannukset vanhempien ja hoitovanhempien välillä, käytän kuitenkin heistä nimitystä "hoitajat".

4 — Tai työnantajalle; muutamat työnantajat käyttävät ilmeisesti säätiön palveluja tarjotessaan lastenhoitoa työntekijöilleen. Jäljempänä ilmaisun "vanhemmat" voidaan katsoa sisältävän myös tällaiset työnantajat.

maksavat kunkin lapsen hoidosta tuntimaksun. Vuonna 1998 tuntimaksu oli 5 Alankomaiden guldenia (NLG). [5]

11. Säätiö ei ole millään tavoin vastuussa vahingosta, jota sopimukseen liittyen saattaa aiheutua. Se ei myöskään takaa, että itsenäiset hoitajat todella tarjoavat hoitoa haluttuna ajankohtana; sen tehtävänä on ainoastaan saattaa vanhemmat yhteyteen sopivan hoitajan kanssa. Vanhemmat voivat kuitenkin turvautua säätiön omiin palveluihin, jos jompikumpi osapuoli haluaa päättää sopimuksen tai jos sen ehtoja ei noudateta.

12. Säätiö veloitti vuonna 1998 vanhemmille tarjoamistaan palveluista 3,45 NLG [6] lapselta kultakin tunnilta, jona oli käytetty itsenäistä hoitajaa. Tästä maksusta ei suoritettu mitään hoitajalle.

13. Säätiöltä kannettiin näiden palvelujen suorittamisesta arvonlisäveroa 6 424 NLG [7] tammi–maaliskuun 1998 väliseltä ajalta. Se valitti tästä verotuksesta ja väitti, että kyseiset palvelut oli vapautettu verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdan täytäntöön panevan Alankomaiden lainsäädännön nojalla.

14. Alueellinen muutoksenhakutuomioistuin totesi, että säätiö toimi lastenhoitoalalla ja että sen harjoittamaa itsenäisten hoitajien välitystoimintaa ei voitu vaikeuksitta pitää "muuna kuin yksinomaan lastenhoitoon liittyvänä palveluna", [8] vaikka se ei merkinnyt suoraa osallistumista lastenhoitoon. Tämä toiminta kuului siten kyseisen vapautuksen soveltamisalaan.

15. Veroviranomaiset ovat valittaneet oikeudellisin perustein Hoge Raadiin ja väittävät, että kun säätiö toimii välittäjänä, se tarjoaa erillistä kaupallista palvelua saattamalla kysynnän ja tarjonnan yhteen tietyllä alueella. Tämä palvelu ei sisällä lastenhoitopalvelun suorittamista eikä säätiö suorita sitä "lastenhoitotoimintaa sellaisenaan harjoittavana laitoksena" riidanalaisen vapautuksen

5 — Noin 2,27 euroa; säätiön Internet-sivuilta ilmenee, että vuonna 2005 maksu on 2,50 tai 3,30 euroa tunnilta lasten lukumäärästä riippuen.

6 — Noin 1,57 euroa; vuonna 2005 maksu on 2,89 euroa (sis. arvonlisäveron). Kokonaistuntimaksu on siten 5,39 tai 6,19 euroa. Säätiön omista lastenhoitopalveluistaan veloittama tuntimaksu vaihtelee vuonna 2005 normaalitapauksissa 5,34 eurosta 6,07 euroon.

7 — Noin 2 920 euroa.

8 — Hoge Raadin sanoin "– – niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar".

Alankomaiden lainsäädännössä täytäntöönpanevassa lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla. Palvelu ei myöskään liity niin läheisesti säätiön itsensä tarjoamaan lastenhoitoon, että voitaisiin katsoa, että sitä tarjoaisi lastenhoitotoimintaa sellaisenaan harjoittava laitos.

16. Hoge Raad katsoo, että valituksen yhteydessä nousee esiin kysymys siitä, kuuluuko riidanalainen palvelu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tai mahdollisesti h tai i alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan. Se on tästä syystä esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g, h ja i alakohtaa tulkittava siten, että edellä kuvatun kaltaisen palvelun, jossa välitetään hoitovanhempien kotona tapahtuvaa lastenhoitoa alle kouluikäisten lasten ja koulupäivän jälkeen kouluikäisten lasten hoitamiseksi, on katsottava olevan jossakin tai joissakin näistä säännöksistä tarkoitettu palvelu?"

17. Hoge Raad täsmentää vielä, että on kiistatonta, että säätiön tarjoamat omat lastenhoitopalvelut on vapautettu verosta ja että säätiötä on näiden palvelujen osalta pidettävä kuudennen direktiivin asianomaisissa säännöksissä tarkoitettuna tunnustettuna laitoksena; Alankomaiden lainsäädännön mukaan se on tunnustettu lastenhoitopalveluja tarjoava laitos sekä varsinaisen lastenhoidon että riidanalaisten palvelujen osalta.

18. Säätiö, Alankomaiden hallitus ja komissio ovat esittäneet asiassa kirjalliset huomautukset. Suullista käsittelyä ei ole pyydetty eikä sitä ole järjestetty.

Oikeudellinen arviointi

Alustavia huomautuksia

19. Hoge Raadin kysymys koskee säätiön tarjoaman palvelun luokittelua silloin, kun se toimii välittäjänä vanhempien ja itsenäisten hoitajien välillä.

20. Säätiön ja veroviranomaisten välinen riita koskee arvonlisäveron kantamista maksuista, joita säätiö perii vanhemmilta jokaiselta tunnilta, jonka ajan itsenäinen hoitaja huolehtii lapsesta.

21. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan perusteella on selvää, että kun palvelu on verollinen, veron perusteena on palvelusta saatu vastike. Näin ollen palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritetun palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys. [9]

22. Ennakkoratkaisupyynnössä ei kyseenalaisteta sitä, että säätiön välittäjänä tarjoamien palvelujen ja sen kustakin itsenäisen hoitajan hoitotunnista saamien maksujen välillä on välitön yhteys; tätä ei ilmeisesti käsitellä Hoge Raadissa. Yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole myöskään esitetty tältä osin huomautuksia.

23. Näin ollen keskityn selvityksessäni Hoge Raadin tosiasiallisesti esittämään kysymykseen.

24. Huomautan kuitenkin, että järjestelyjen tietyt ominaisuudet, sellaisina kuin ne on esitetty, saattaisivat viitata siihen, että palvelun ja riidanalaisen vastikkeen välillä ei ole varsinaista yhteyttä. Esimerkkinä esitettäköön seuraavaa: maksua ei suoriteta silloin, kun palvelu alun perin suoritetaan, vaan useaan kertaan myöhemmin; se saattaa vaihdella huomattavasti sekä kestoltaan että kokonaismäärältään, mutta vaihteluun ei vaikuta mikään alun perin suoritetun palvelun ominaisuus; maksu on verrattain suuri, ja se lasketaan ilmeisesti siten, että varmistetaan, että tuntimaksu on vanhemmille sama riippumatta siitä, antaako hoidon säätiö itse vai itsenäinen hoitaja; lisäksi säätiö ei vastaa itsenäisesti annetusta hoidosta, jonka perusteella maksu lasketaan.

Ennakkoratkaisukysymys

Ulottuvuus

25. Kysymys koskee sitä, onko säätiön välittäjänä tarjoama palvelu, sellaisena kuin se on kuvattu ennakkoratkaisupyynnössä, vapautettu verosta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g, h tai i alakohdan nojalla.

26. Jotta näin olisi, sen on liityttävä läheisesti [10] jossain kyseisistä alakohdista määriteltyyn toimintaan.

9 — Ks. myös asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1443, 11 ja 12 kohta); asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743, 13 kohta) ja asia C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3293, 39 kohta).

10 — Englanninkielisessä versiossa käytetään i alakohdassa sanaa "related", kun g ja h alakohdassa käytetään sanaa "linked", mikä vaikuttaa olevan englanninkielisen version omituisuus; muissa kieliversiossa käytetään samaa ilmaisua kaikissa kolmessa säännöksessä, eikä ole mitään syytä olettaa, että niiden merkityksen olisi tarkoitettu olevan erilainen.

27. Hoge Raad täsmentää, että säätiön palvelut välittäjänä "liittyvät lasten hoitamiseen — — hoitovanhempien kotona".

28. Ne eivät siis voi liittyä lastenhoitoon, jota säätiö tarjoaa itse — jonka osalta sen ei voida katsoa toimivan välittäjänä ja josta se ei peri riidanalaista tuntimaksua — vaan ainoastaan itsenäisten hoitajien tarjoamaan lastenhoitoon.

29. Olen Alankomaiden hallituksen kanssa yhtä mieltä siitä, että ei ole mitään perustetta olettaa, että tällainen lastenhoito voisi kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuun opetukseen. On tietenkin mahdollista yhdistää lastenhoitoon opetusta lapsen iästä riippumatta, ja saattaa olla niin, että tietyt itsenäiset hoitajat käytännössä katsovat, että heillä on opetustehtävä, mutta ei ole viitteitä siitä, että opetus olisi tarkoitettu riidanalaisen lastenhoidon olennaiseksi osaksi.

30. Lastenhoito saattaisi kuitenkin lähtökohtaisesti kuulua 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetun "sosiaalihuollon ja sosiaaliturvan" ja/tai h alakohdassa tarkoitetun "lasten ja nuorten suojelun" soveltamisalaan, eikä päinvastaista ole esitetty. Koska molempien vapautusten soveltamisedellytykset ovat samat, ei ole tarpeen päättää, kummasta on kyse.

31. On kiistatonta, että säätiö on 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa tarkoitettu kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustama laitos.

32. Säätiö korostaa lisäksi, että vanhemmat saavat sen luettelossa olevien itsenäisten hoitajien palveluja ainoastaan sen välittäjänä harjoittaman toiminnan ansiosta ja erityisesti sopivimman hoitajan palveluja sen suorittaman valinnan ja neuvonnan ansiosta. Sen palvelua on pidettävä lastenhoidon tarjoamisen edellytyksenä ja siten liitännäisenä.

33. Alankomaiden hallitus ja komissio väittävät kuitenkin, että säätiön palvelut välittäjänä eivät "liity läheisesti" itsenäisten hoitajien tarjoamaan lastenhoitoon ja että lastenhoito ei voi olla perusteena siihen liittyvien

suoritusten vapauttamiselle verosta, koska se ei itse ole verosta vapautettu palvelu.

34. Alankomaiden hallitus väittää lisäksi toissijaisesti, että vapautus on poissuljettu 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan perusteella, koska palvelu ei ensinnäkään ole välttämätön kyseisen lastenhoidon tarjoamiseksi ja koska toiseksi sen tarkoituksena on lisätulojen hankkiminen säätiölle tarjoamalla palvelua, joka kilpailee arvonlisäverollisten kaupallisten palvelujen kanssa.

35. Vaikuttaa siis siltä, että vaikka säätiön välityspalvelut saattavat selvästi ainakin laajassa merkityksessä liittyä itsenäisiin lastenhoitopalveluihin, vapautukselle on useita mahdollisia esteitä. Seuraavilla kysymyksillä on tässä yhteydessä merkitystä:

i) Liittyvätkö välityspalvelut "läheisesti" lastenhoitopalveluihin?

ii) Voiko vapautus perustua kyseisen palvelun ja lastenhoitopalvelujen liittymiseen toisiinsa, jos viimeksi mainittuja palveluita ei ole vapautettu verosta?

iii) Ovatko välityspalvelut välttämättömiä lastenhoitopalvelujen suoritukselle?

iv) Onko pääasiallisena tarkoituksena lisätulojen hankkiminen, ja onko kyseessä kilpailu arvonlisäverollisten kaupallisten palvelujen kanssa?

36. Mikäli mihin tahansa kolmesta ensimmäisestä kysymyksestä vastataan kieltävästi tai neljänteen kysymykseen vastataan myöntävästi, edellä kuvatut palvelut eivät voi olla verovapaita. Kaikkiin näihin kysymyksiin liittyy tosiseikkoja koskevia arviointeja, mutta ainakin kolmeen ensimmäiseen myös tulkintakysymyksiä, joita yhteisöjen tuomioistuin voi selventää.

37. Lopuksi voidaan huomauttaa, että arvonlisäverosta vapauttamisen vaikutukset saattavat vaihdella olosuhteiden mukaan. Mikäli tietty liiketoimi vapautetaan verosta, palvelun suorittaja ei voi vähentää liiketoimea varten hankkimiinsa tavaroihin tai palveluihin sisältyvää veroa; asiakas ei voi myöskään vähentää mitään tästä verosta, joka jää piilevänä ja näkymättömänä liiketoimen kustannuksiin. Säätiön voidaan olettaa tutkineen tilannettaan, kun se on hakenut

vapautusta riidanalaisen palvelun osalta, mutta on vaikeaa ennakoida, että vapautus olisi aina edullinen muille, jotka saattavat tarjota vastaavanlaista palvelua. Tästä syystä on asianmukaista lähestyä asianomaisten säännösten tulkintaa tasapainoisella ja neutraalilla tavalla.

i) Liittyvätkö välityspalvelut "läheisesti" lastenhoitopalveluihin?

38. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan vapautuksia koskevassa luettelossa viitataan laajasti palvelusuorituksiin, jotka jollain tavoin liittyvät yleishyödyllisiin toimintoihin.

39. Kyseisen säännöksen g, h ja i alakohdan lisäksi b, l, m ja n alakohdassa käytetään "läheistä" liittymistä koskevaa perustetta. Käytetty käsitteistö ei ole aina sama, ja muunnelmat ovat erilaisia eri kieliversioissa, mutta vaikuttaa siltä, että kaikissa tapauksissa tarkoitetaan samaa käsitettä.

40. Joissakin muissa alakohdissa viitataan sitä vastoin väljempään liittymiseen käyttämällä sellaisia käsitteitä kuin "johonkin liittyvä", "jotain varten" tai "jonkin yhteydessä" (a, k ja o alakohta; kieliversiot poikkeavat tältäkin osin toisistaan).

41. Tämän perusteella asiassa Dudda annettu tuomio,[11] johon säätiö pyrkii tekemään rinnastuksen, ei ole avuksi. Sen lisäksi, että se liittyi palvelun suorituspaikan määrittelemiseen eikä niinkään vapautuksen olemassaoloon, se koski nimenomaisesti sellaisten palvelujen suorittamista, jotka on määritelty kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tiettyä kulttuuri- tai vastaavaa toimintaa "koskeviksi" tai siihen "liitännäisiksi" palveluiksi. Riidanalaisen liittymisen aste on kyseisessä tapauksessa selvästi pikemminkin löyhä kuin läheinen.

42. Komissio ja Alankomaiden hallitus viittaavat asiassa komissio vastaan Saksa annettuun tuomioon,[12] jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että valtion yliopistojen vastikkeelliset tutkimusprojektit eivät liittyneet läheisesti yliopisto-opetukseen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetulla tavalla, koska ensinnäkin vapautuksella pyritään varmistamaan, että opetuksen saamista ei estetä sillä, että sen antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siihen suoraan liittyvistä palveluista ja tava-

11 — Asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595).

12 — Asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002 (Kok. 2002, s. I-5811, erityisesti 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat; ks. myös asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249).

roista kannettaisiin arvonlisäveroa (eikä tällaista estettä olisi vastikkeellisten tutkimusprojektien verottamisen seurauksena), ja koska toiseksi on katsottava, että vaikka tällaisten projektien voidaan katsoa hyödyttävän yliopisto-opetusta, ne eivät ole välttämättömiä sen tavoitteen saavuttamiseksi, että opiskelijoita koulutetaan ammattitoiminnan harjoittamista varten.

43. Ensin mainitun seikan osalta voitaisiin väittää, että yhden maksun periminen palvelusta, joka sisältää vanhempien esittelemisen hoitajalle, ei estäisi lastenhoitopalvelujen käyttämistä. Mikäli palvelusta perittävä maksu muodostaa huomattavan osuuden jokaisen lastenhoitotunnin maksusta niin kauan kuin hoitoa annetaan, asia ei ehkä ole näin. Siltä osin nousee kuitenkin jälleen esiin kysymys palvelun ja maksun liittymisestä toisiinsa. [13]

44. Jälkimmäisen seikan osalta epäröin yhtyä siihen, että palvelun suorittamisen ja asianomaisen toiminnan läheinen liittyminen toisiinsa välttämättä merkitsisi sitä, että palvelun suorittamisen täytyisi olla välttämätön toiminnan tavoitteiden saavuttamiseksi.

45. Koska kaikkia 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan säännöksiä, joissa sovelletaan läheisen liittymisen perustetta, koskee kuitenkin myös 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa asetettu edellytys, jonka mukaan niiden on oltava välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle, tällä seikalla ei ole tässä yhteydessä merkitystä. Käsittelen sitä jäljempänä iii) kohdassa.

ii) Voiko vapautus perustua kyseisen palvelun ja lastenhoitopalvelujen liittymiseen toisiinsa, jos viimeksi mainittuja palveluita ei ole vapautettu verosta?

46. Komissio ja Alankomaiden hallitus esittävät, että vaikka säätiön välittäjänä suorittamat palvelut ja itsenäisten hoitajien tarjoamat lastenhoitopalvelut liittyvät läheisesti toisiinsa, on välttämätöntä, että lastenhoito itse täyttää 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa verosta vapauttamiselle asetetut edellytykset, jotta myös siihen liittyvä palvelu täyttäisi ne. Lastenhoitoa suorittavien on toisin sanoen erityisesti oltava "julkisoikeudellisia laitoksia tai muita luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustettuja laitoksia".

13 — Ks. edellä 24 kohdassa esittämäni huomautukset.

47. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdan säännöksille on yhteistä se, että niissä kaikissa käytetään käsitettä palvelun ja yleishyödyllisen toiminnon läheisestä liittymisestä toisiinsa, kyseisen palvelun suorittaa julkinen tai yhteiskunnallinen laitos, kulttuurilaitos, järjestö, voittoa tavoittelematon tai vastaava laitos, ja niihin kaikkiin sovelletaan 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan säännöksiä.

48. Ne poikkeavat kuitenkin toisistaan sen osalta, miten liittyminen ilmaistaan: "sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet" (b alakohta); sosiaalihuoltoon, lasten suojeluun ja vastaavaan toimintaan "läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset" (g ja h alakohta); koulutuspalvelut "sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset" (i alakohta); tiettyjen järjestöjen jäsenille suoritettavat palvelut ja "niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset" (l alakohta); "tietyt, läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset" (m alakohta) sekä tietyt kultturipalvelut "ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset" (n alakohta).

49. Jos b, i, l ja n alakohtaa luetaan sanatarkasti, voitaisiin väittää, että niissä vapautetaan verosta tietty yleishyödyllinen toiminto ja tähän verosta vapautettuun toimintoon läheisesti liittyvät muut palvelusuoritukset, kun g, h ja m alakohdassa puolestaan vapautetaan verosta tietyt palvelusuoritukset, jotka liittyvät läheisesti tiettyyn toimintoon, oli tämä toiminto itse vapautettu verosta tai ei.

50. Tämän väitteen jälkimmäinen osa ei kuitenkaan vaikuta hyväksyttävältä. Kuten komissio esittää, se näyttäisi olevan ristiriidassa säännösten logiikan ja — kuten Alankomaiden hallitus huomauttaa — 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuodon kanssa, jonka mukaan kyseisten palvelujen suoritusten on oltava "välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle".

51. Vaikuttaa siis siltä, että jotta läheisesti toisiinsa liittyvät palvelusuoritukset voisivat olla verottomia, myös päätoiminnon pitää olla veroton ja sen on siten täytettävä kaikki vapautuksen edellytykset, mukaan lukien vaatimus, jonka mukaan sen suorittaa julkisoikeudellinen laitos tai muu yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos. [14]

14 — Ks. myös asia C-498/03, Kingscrest, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4427, 30 kohta).

52. Näin ollen silloin kun säätiö toimii ainoastaan välittäjänä, sen tässä ominaisuudessa suorittamat palvelut voivat olla 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g tai h alakohdan nojalla verottomia ainoastaan siinä tapauksessa, että myös itsenäinen lastenhoito, johon palvelut liittyvät, täyttää kyseisissä säännöksissä vapautukselle asetetut edellytykset.

53. Itsenäiset hoitajat eivät selvästikään ole julkisoikeudellisia laitoksia. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole määrittää, onko heidät tunnustettu luonteeltaan yhteiskunnallisiksi laitoksiksi. Tunnustaminen kuuluu kansallisille viranomaisille, joilla on tiettyä harkintavaltaa, jota on käytettävä yhteisön oikeuden mukaisesti ja jonka käyttämistä tuomioistuimet valvovat. [15] Itsenäisten hoitajien tunnustamista koskevan mahdollisuuden osalta voidaan viitata yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Bulthuis-Griffioen [16] ja Gregg [17] antamiin tuomioihin, joista ilmenee, että luonnolliset henkilöt voidaan tunnustaa yhteiskunnallisiksi laitoksiksi ainoastaan, jos he "harjoittavat yritystoimintaa".

15 — Ks. em. asiassa Kingscrest annettu tuomio, erityisesti 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

16 — Asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341).

17 — Asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, erityisesti 14–19 kohta)

iii) Ovatko välityspalvelut välttämättömiä lastenhoitopalvelujen suoritukselle?

54. On vaikeaa ajatella, että vanhemmat voisivat käyttää lastenhoitopalveluja ilman, että heidät ensin saatetaan yhteyteen hoitajan kanssa. Säätiö korostaa, että kyseiset lastenhoitopalvelut ovat saatavissa ainoastaan siten, että se toimii välittäjänä. Alankomaiden hallitus väittää kuitenkin, että muitakin kanavia on käytettävissä, esimerkiksi mainonta tai kaupalliset välittäjät.

55. Vaikuttaa siltä, että mikäli säätiö ei tee muuta kuin pitää luetteloa kaikista henkilöistä, joiden tiedetään tarjoavan lastenhoitoa, ja antaa tämän luettelon vanhempien käyttöön, tätä palvelua ei missään tapauksessa voida luonnehtia välttämättömäksi. On monia muita tapoja, joilla vanhemmat voivat päästä yhteyteen mahdollisten hoitajien kanssa.

56. Mikäli säätiön valinta- ja koulutustoiminta on kuitenkin sellaista, että sen palvelu välittäjänä antaa mahdollisuuden saada vain sellaisia päteviä ja luotettavia hoitajia, joita vanhemmat eivät muuten olisi kyenneet löytämään, viimeksi mainittuja palveluja voidaan pitää välttämättöminä tämänlaatuisen lastenhoidon saamiseksi, vaikka säätiö ei

vastaa mistään todellisuudessa suoritettavan lastenhoidon mahdollisista puutteista.

57. Katson siis, että oleellinen tosiseikkoja koskeva arviointi liittyy siihen, onko hoito, jonka saaminen tehdään mahdolliseksi, sen kaltaista tai sen laatuista, että vanhemmille ei voitaisi taata sitä ilman säätiön välittäjänä tarjoamia palveluja.

iv) Onko pääasiallisena tarkoituksena lisätulojen hankkiminen, ja onko kyseessä kilpailu arvonlisäverollisten kaupallisten palvelujen kanssa?

58. Tämä on jälleen tosiseikkoja koskeva kysymys, johon yhteisöjen tuomioistuin ei voi vastata, eikä sen osalta ole esitetty erityistä tulkintaongelmaa nyt käsiteltävässä asiassa. Asiakirja-aineistosta ei ole löydettävissä vahvistusta sille, että kaupalliset välittäjät todellisuudessa tarjoaisivat samanlaista palvelua kuin säätiö, vaikka Alankomaiden hallitus väittää näin olevan. Mikäli on välttämätöntä arvioida tarjottavan palvelun tarkoitusta, saattaisi olla asianmukaista ottaa huomioon yhtäältä se, että säätiö ei tavoittele voittoa, ja toisaalta riidanalaisen maksun määrä ja laskentatapa.

Ratkaisuehdotus

59. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaisi Hoge Raadille seuraavan vastauksen:

Mikäli julkisoikeudellinen laitos tai kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustama laitos toimii välittäjänä lastenhoitopalveluja etsivien ja

tarjoavien henkilöiden välillä, sen palvelu välittäjänä voidaan vapauttaa arvonlisäverosta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g tai h alakohdan nojalla ainoastaan jos

— arvonlisäveron kantaminen estäisi lastenhoitopalvelujen käyttämisen, koska se lisäisi niiden kustannuksia

— lastenhoitopalvelut itse täyttävät kyseisessä säännöksessä/kyseisissä säännöksissä vapautukselle asetetut edellytykset

— lastenhoitopalvelut ovat sen kaltaisia tai sen laatuisia, että niitä etsiville ei voitaisi taata niitä, elleivät he käyttäisi välittäjän palveluja, ja

— välityspalvelujen pääasiallisena tarkoituksena ei ole lisätulojen hankkiminen sellaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.