STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 15 september 2005 [1]

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande rör en organisation som själv tillhandahåller barnomsorg för barn som ännu inte har börjat i skolan samt för skolbarn, men som också sätter föräldrar i kontakt med fristående dagbarnvårdare som tillhandahåller samma tjänster. I det senare fallet debiterar organisationen föräldrarna en timtaxa utöver den avgift de betalar till dagbarnvårdarna, trots att organisationen därefter inte spelar någon aktiv roll i relationen mellan föräldrar och dagbarnvårdare eller tar på sig något ansvar för de tjänster som tillhandahålls av dagbarnvårdarna.

2. I målet vid den nationella domstolen har frågan uppstått huruvida den timtaxa som organisationen debiterar föräldrarna skall omfattas av mervärdesskatteplikt. Nederländska Hoge Raad (högsta domstolen) har härvid ställt frågaa huruvida organisationens förmedlingstjänster mellan föräldrar och dagbarnvårdare är undantagna från mervärdesskatteplikt i egenskap av tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd, skydd av barn eller undervisning av barn.

1 — Originalspråk: engelska.

Tillämplig lagstiftning

3. Enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet [2] skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

4. "Skattskyldig person" definieras i artikel 4.1 och 4.2 som varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet — omfattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahål-

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), nedan kallat sjätte direktivet.

ler tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken — oberoende av syfte eller resultat.

5. Enligt artikel 11 A.1, som innehåller vissa undantag och kvalificeringar som härvid saknar relevans, skall beskattningsunderlaget när det gäller tillhandahållande av tjänster innefatta det vederlag som leverantören har erhållit från kunden.

6. I artikel 13 A i sjätte direktivet anges att vissa verksamheter skall vara undantagna från mervärdesskatteplikten av hänsyn till allmänintresset. Punkt 1 lyder enligt följande, försåvitt här är av relevans:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

h) Tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

..."

7. I punkt 2 b föreskrivs dock följande:

"Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

— det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

— det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

Bakgrunden och förfarandet

8. Enligt beslutet om begäran av förhandsavgörande är Stichting Kinderopvang Enschede (stiftelsen) en ideell organisation. Dess mål är huvudsakligen att upprätthålla och utveckla utbudet av barnomsorgsalternativ som svarar mot arbetande föräldrars behov av barnomsorg och att agera som mellanhand mellan föräldrar och fristående dagbarnvårdare.

9. Stiftelsen driver själv ett antal inrättningar för barnomsorg för barn som ännu inte har börjat i skolan samt för skolbarn. Den förfogar också över en förteckning över fristående dagbarnvårdare [3] som tar emot barn i sina egna hem. Dagbarnvårdarna kontrolleras av stiftelsen innan de upptas i förteckningen. Potentiella dagbarnvårdare kan genomgå en utbildning som bekostas av stiftelsen.

10. När en förälder [4] inkommer med en intresseanmälan redogör stiftelsen först för de olika former av barnomsorg som den erbjuder. Om föräldern bestämmer sig för en familjedaghemsplacering får han eller hon diskutera sina önskemål med en särskild medarbetare från stiftelsen. På grundval av de uppgifter som framkommer under samtalet sätter stiftelsen föräldern i kontakt med den lämpligaste dagbarnvårdaren. Om båda

3 — Dessa kallas för "värdföräldrar", men jag kommer att beteckna dem som "dagbarnvårdare" för att undvika en förväxling av begreppen "föräldrar" och "värdföräldrar".

4 — Eller en arbetsgivare. Tydligen använder sig vissa arbetsgivare av stiftelsens tjänster för att tillhandahålla barnomsorg för sina anställda. Nedan innefattar beteckningen förälder även sådana arbetsgivare.

parter är nöjda upprättas ett skriftligt avtal mellan dagbarnvårdaren och föräldern, enligt vilket föräldern erlägger ett visst belopp per timme och per barn. År 1998 uppgick timtaxan till 5 NLG.[5]

11. Stiftelsen frånsäger sig allt ansvar för eventuella problem som uppstår i samband med avtalet. Stiftelsen garanterar inte heller att barnomsorg i familjedaghem verkligen kommer att tillhandahållas under de timmar som har begärts. Den åtar sig endast att förmedla en kontakt mellan föräldern och en lämplig dagbarnvårdare. Föräldern kan dock använda sig av stiftelsens egna tjänster för det fall den ena av avtalsparterna skulle vilja säga upp avtalet eller om avtalsbestämmelserna inte följs.

12. För de tjänster som stiftelsen tillhandahöll föräldrarna, debiterade den år 1998 3,45 NLG[6] per barn och per timme tillhandahållen barnomsorg i familjedaghem. Ingen del av detta belopp betalades vidare till dagbarnvårdaren.

13. Stiftelsen påfördes 6 424 NLG[7] i mervärdesskatt för tillhandahållandet av dessa tjänster under perioden januari till mars 1998. Stiftelsen väckte talan mot beskattningsbeslutet och gjorde gällande att de berörda tjänsterna är undantagna från skatteplikten enligt den nederländska lagstiftning genom vilken artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet har genomförts.

14. Den regionala överrätten konstaterade att stiftelsen bedrev verksamhet på barnomsorgsområdet och att dess förmedlingsverksamhet när det gäller familjedaghemsplacering svårligen kunde betecknas som "inte uteslutande till nytta för barnomsorgen"[8], trots att denna verksamhet i sig inte direkt utgör barnomsorg. Således omfattades verksamheten av undantaget i fråga.

15. Skattemyndigheterna har överklagat domen till Hoge Raad och gjort gällande att stiftelsen genom sin förmedlingsverksamhet tillhandahåller en separat kommersiell tjänst genom vilken utbud och efterfrågan på ett visst område sammanförs. Denna tjänst utgör inte ett tillhandahållande av barnomsorg och utförs inte av stiftelsen i egenskap av en "organisation för tillhandahål-

5 — Ungefär 2,27 euro. Det framgår av uppgifterna på stiftelsens webbplats att avgiften år 2005 uppgår till 2,50 euro eller 3,30 euro per timme, beroende på antalet barn.

6 — Ungefär 1,57 euro. Avgiften år 2005 är 2,89 euro, inklusive mervärdesskatt. Det totala beloppet per timme uppgår således till 5,39 eller 6,19 euro. Timavgiften för den barnomsorg som stiftelsen själv tillhandahåller år 2005 varierar i normala fall mellan 5,34 euro och 6,07 euro.

7 — Ungefär 2 920 euro.

8 — "... niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar" är den formulering som använts av Hoge Raad.

lande av barnomsorg som sådan", i den mening som avses i den nederländska lagstiftning genom vilken det berörda undantaget har genomförts. Tjänsten är inte heller så nära knuten till den barnomsorg som stiftelsen själv tillhandahåller att den kan anses utföras av en organisation som bedriver barnomsorg som sådan.

16. Hoge Raad anser att överklagandet ger upphov till frågan huruvida tjänsten i fråga omfattas av artikel 13 A.1 g, eller möjligen artikel 13 A.1 h eller i, i sjätte direktivet och har därför ansökt om att EG-domstolen genom förhandsavgörande skall besvara följande tolkningsfråga:

"Skall artikel 13 A.1 g–i i sjätte direktivet förstås så att den ovan beskrivna tjänsten, som består av förmedling vid ordnandet av barnomsorg för barn som ännu inte har börjat i skolan och skolbarnomsorg i familjedaghem, skall betraktas som en sådan tjänst som avses i en eller flera av dessa bestämmelser?"

17. Hoge Raad förklarar vidare att det är ostridigt att stiftelsens egen barnomsorg är undantagen från skatteplikten, och att stiftelsen i detta avseende måste betraktas som en erkänd organisation i den mening som avses i de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet. Enligt nederländsk lagstiftning utgör stiftelsen en erkänd organisation för tillhandahållande av barnomsorg, både vad gäller den egentliga barnomsorgen och de omtvistade tjänsterna.

18. Stiftelsen, den nederländska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Ingen förhandling har begärts eller hållits.

Bedömning

Inledande synpunkter

19. Den fråga som har ställts av Hoge Raad handlar om klassificeringen av den tjänst som stiftelsen tillhandahåller när den agerar som mellanhand mellan föräldrar och fristående dagbarnvårdare.

20. Tvisten mellan stiftelsen och skattemyndigheten rör påförandet av mervärdesskatt för de belopp stiftelsen debiterar föräldrarna för varje timme som en fristående dagbarnvårdare tar hand om ett barn.

21. Det framgår klart av artiklarna 2.1 och 11 A.1 i sjätte direktivet att, när en tjänst är skattepliktig, beskattningsunderlaget utgörs av vederlaget för tjänsten. Således är en tillhandahållen tjänst endast skattepliktig om det föreligger ett direkt samband mellan tjänsten och vederlaget. [9]

22. I beslutet om hänskjutande har det inte ifrågasatts att det föreligger ett direkt samband mellan stiftelsens förmedlingstjänster och de belopp som den erhåller för varje timme tillhandahållen barnomsorg i familjedaghem. Det förefaller inte vara en fråga som skall prövas av Hoge Raad. Inte heller har några yttranden beträffande denna fråga inkommit till domstolen.

23. Därför skall jag begränsa min prövning till att avse den fråga som faktiskt ställts av Hoge Raad.

24. Jag vill dock bara påpeka att vissa egenskaper hos arrangemangen enligt beskrivningen ovan kan tyda på att det inte föreligger något verkligt samband mellan tjänsten och vederlaget i fråga. Till exempel erläggs inte betalningen vid tiden för den ursprungliga tjänsten utan vid upprepade tillfällen under en därpå följande period. Såväl den tidsperiod under vilken betalning erläggs som totalbeloppet kan variera avsevärt, men variationen beror inte på någon egenskap hos den ursprungliga tjänsten. Beloppet är relativt högt och förefaller vara beräknat så att föräldrarnas timkostnad blir densamma oavsett om barnomsorgen tillhandahålls av stiftelsen själv eller av en fristående dagbarnvårdare. Dessutom frånsäger sig stiftelsen ansvar för den barnomsorg som tillhandahålls av dagbarnvårdarna och på grundval av vilken avgiften är beräknad.

Tolkningsfrågan

Omfattning

25. Frågan är huruvida stiftelsens förmedlingstjänster, som dessa beskrivs i beslutet om hänskjutande, är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 g, h eller i.

26. För att så skall vara fallet måste de vara nära kopplade till (eller besläktade [10] med) en verksamhet som nämns i någon av dessa punkter.

9 — Se även dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443), punkterna 11 och 12, av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 13, och av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf (REG 2002, s. I-3293), punkt 39.

10 — Användningen av ordet besläktad ("related") i punkt i, trots att ordet kopplad ("linked") används i punkterna g och h, framstår som en egenhet för den engelska språkversionen. Andra språkversioner använder samma ord i de tre bestämmelserna, och det finns ingen anledning att anta att någon betydelseskillnad har åsyftats.

27. Hoge Raad har förklarat att stiftelsens förmedlingstjänster utförs "vid ordnandet av barnomsorg ... hos dagbarnvårdare".

28. De kan sålunda inte vara kopplade till den barnomsorg som stiftelsen själv tillhandahåller — med avseende på vilken stiftelsen inte kan sägas agera som mellanhand och för vilken den inte debiterar den berörda timavgiften — utan endast till den barnomsorg som tillhandahålls av fristående dagbarnvårdare.

29. Jag delar den nederländska regeringens uppfattning att det inte finns något stöd för att anta att en sådan barnomsorg kan omfattas av begreppet undervisning i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet. Det är naturligtvis möjligt att kombinera barnomsorg med ett visst mått av undervisning, oavsett barnets ålder, och det kan vara så att vissa fristående dagbarnvårdare verkligen känner att de har en undervisningsfunktion att fylla, men det kan inte anses vara tanken att undervisning skall ingå som en del av den barnomsorg som nu är i fråga.

30. Däremot förefaller barnomsorg i princip kunna omfattas av begreppet "socialt bistånd eller socialförsäkring" och/eller begreppet "skydd av barn och ungdomar" i den mening som avses i artikel 13 A.1 g respektive artikel 13 A.1 h, och det har inte gjorts gällande att så inte skulle vara fallet. Eftersom villkoren för tillämpningen av samtliga dessa undantag är identiska finns det inget behov av att välja det ena eller det andra.

31. Det är ostridigt att stiftelsen utgör en organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation av den berörda medlemsstaten i den mening som avses i artikel 13 A.1 g och h.

32. Dessutom har stiftelsen framhållit att det endast är genom stiftelsens förmedlingstjänster som föräldrar kan få tillgång till den barnomsorg som tillhandahålls av de fristående dagbarnvårdare som finns upptagna i stiftelsens förteckning och framför allt, tack vare stiftelsens urval och rådgivning, de mest lämpliga dagbarnvårdarna. Förmedlingstjänsterna måste betraktas som en nödvändig förutsättning för tillhandahållandet av barnomsorgen och således som en stödverksamhet för denna.

33. Den nederländska regeringen och kommissionen har dock båda anfört att stiftelsens förmedlingstjänster inte kan anses vara "nära kopplade" till den barnomsorg som tillhandahålls av fristående dagbarnvårdare, och att denna barnomsorg inte kan tjäna som grund för att undanta därtill kopplade tjänster från skatteplikt, eftersom den inte i

sig utgör en sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt.

34. I andra hand har den nederländska regeringen hävdat att ett undantag är uteslutet enligt artikel 13 A.2 b, dels eftersom tjänsten inte är väsentlig för tillhandahållandet av barnomsorgen i fråga, dels eftersom syftet är att vinna ytterligare intäkter åt stiftelsen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella mervärdesskattepliktiga tjänster.

35. Även om stiftelsens förmedlingstjänster kan anses vara klart kopplade, åtminstone i vid mening, till den fristående barnomsorgen, anser jag att det föreligger ett antal potentiella hinder för undantag. Härvid är följande frågor av relevans:

i) Är förmedlingstjänsterna "nära kopplade" till barnomsorgen?

ii) Kan ett undantag grundas på en koppling till barnomsorg om den berörda barnomsorgen inte i sig är undantagen från skatteplikt?

iii) Är förmedlingstjänsterna väsentliga för barnomsorgen?

iv) Är det grundläggande syftet att vinna ytterligare intäkter, och föreligger konkurrens med kommersiella mervärdesskattepliktiga tjänster?

36. Om någon av de tre första frågorna skall besvaras nekande, eller om den fjärde frågan skall besvaras jakande, kan de aktuella tjänsterna inte undantas från skatteplikt. Samtliga dessa frågor förutsätter en bedömning av de faktiska omständigheterna men åtminstone de tre första innefattar även tolkningsfrågor, och där kan domstolen tydliggöra rättsläget.

37. Slutligen skall det påpekas att effekterna av ett undantag från mervärdesskatteplikten kan variera beroende på omständigheterna. När en viss verksamhet är undantagen från skatteplikt, kan leverantören inte dra av den ingående mervärdesskatt som belöper på de varor och tjänster som han har köpt för verksamheten, och inte heller kan kunden dra av någon del av den skatt som, latent och osynlig, finns kvar i kostnaden för verksamheten. Det kan förutsättas att stiftelsen hade

tänkt över sin situation innan den ansökte om undantag för tjänsten i fråga, men det är svårt att förutse om ett undantag alltid skulle vara fördelaktigt för andra som tillhandahåller en liknande tjänst. Det är därför lämpligt att anta ett balanserat och neutralt synsätt vid tolkningen av de relevanta bestämmelserna.

i) Är förmedlingstjänsterna "nära kopplade" till barnomsorgen?

38. Förteckningen över undantag i artikel 13 A.1 hänvisar i hög utsträckning till tillhandahållandet av tjänster som på något sätt är kopplade till verksamhet av allmänintresse.

39. Inte bara punkterna g, h och i, utan också punkterna b, l, m och n, innehåller ett krav på en "nära" koppling. Ordvalet är inte alltid detsamma, och varianterna skiljer sig åt från en språkversion till en annan, men det förefaller vara ett och samma begrepp som åsyftas i samtliga fall.

40. Däremot talas det i vissa andra punkter om en lösare koppling, med användande av uttryck som "därmed förenade" ("incidental"), "som syftar till" ("with a view to") och "i samband med" ("in connection with") (punkterna a, k respektive o). (Jag upprepar att det förekommer skillnader mellan de olika språkversionerna.)

41. Mot denna bakgrund anser jag att domstolens dom i målet Dudda [11], som stiftelsen har åberopat för ett analogislut, inte är relevant. Först och främst handlade domen om fastställande av platsen för tillhandahållandet av en tjänst, snarare än om förekomsten av ett undantag, och dessutom rörde den specifikt tillhandahållandet av tjänster som "avser" eller "är anknutna" till kulturella eller liknande verksamheter enligt artikel 9.2 c i sjätte direktivet. Det framgår tydligt att det rörde sig om en lös koppling snarare än om en nära koppling.

42. Kommissionen och den nederländska regeringen har åberopat domen i målet kommissionen mot Tyskland [12], där domstolen slog fast att forskningsprojekt som genomförs av statliga universitet mot vederlag inte är nära kopplade till universitetsutbildning i den mening som avses i artikel 13 A.1 i, för det första eftersom undantaget är avsett att garantera att tillgången till denna utbildning inte hindras av den ökade kostnad för denna utbildning som skulle uppstå om varor och tjänster som är

11 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s I-4595).

12 — Dom den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-5811), särskilt punkt 45 och följande punkter, se även dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249).

närbesläktade med utbildningen var mervärdesskattepliktiga (och ett beskattande av forskningsprojekt som sker mot vederlag inte skulle ge upphov till ett sådant hinder), och för det andra eftersom sådana projekt, även om de kan vara till nytta för universitetsutbildningen, inte är absolut nödvändiga för att nå syftet att utbilda studenter för att de skall kunna utöva en yrkesverksamhet.

43. Vad gäller den första frågan kan det hävdas att ett beskattande av en engångsavgift för en tjänst bestående i att sätta en förälder i kontakt med en dagbarnvårdare inte skulle hindra tillgången till barnomsorg. När avgiften för tjänsten utgör en avsevärd del av timkostnaden för barnomsorgen under den tid den tillhandahålls, är detta inte nödvändigtvis sant. Här berörs dock återigen frågan om kopplingen mellan tjänsten och betalningen. [13]

44. Vad beträffar den andra frågan ställer jag mig tvekande till huruvida ett tillhandahållande måste vara väsentligt för att uppnå ändamålen med en viss verksamhet för att det skall anses föreligga en nära koppling mellan tillhandahållandet och verksamheten i fråga.

45. Detta saknar dock betydelse i förevarande sammanhang, eftersom samtliga bestämmelser i artikel 13 A.1 som innehåller ett krav på en nära koppling också är underkastade villkoret i första stycket i artikel 13 A.2 b att tillhandahållandet måste vara väsentligt för de undantagna verksamheterna. Jag återkommer till detta nedan i punkt iii.

ii) Kan ett undantag grundas på en koppling till barnomsorg om den berörda barnomsorgen inte i sig är undantagen från skatteplikt?

46. Kommissionen och den nederländska regeringen har gjort gällande att även om det föreligger en nära koppling mellan stiftelsens förmedlingstjänster och den barnomsorg som tillhandahålls av fristående dagbarnvårdare, måste denna barnomsorg i sig uppfylla villkoren för ett undantag enligt artikel 13 A.1 g och h för att den därtill kopplade tjänsten också skall undantas från skatteplikt. Med andra ord är det bland annat nödvändigt att barnomsorgen i fråga tillhandahålls av "offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer".

13 — Se mina kommentarer ovan i punkt 24.

47. Bestämmelserna i artikel 13 A.1 b, g, h, i, l, m och n har det gemensamt att de alla innehåller ett krav på ett nära samband mellan en tjänst — tillhandahållen av ett offentligrättsligt organ, ett organ som ägnar sig åt välgörenhet eller åt kulturell verksamhet, förenings- eller ideell verksamhet eller ett annat organ av liknande karaktär — och en verksamhet av allmänintresse, och att de alla är underkastade bestämmelserna i artikel 13 A.2 b.

48. De skiljer sig dock åt när det gäller på vilket sätt sambandet uttrycks: "[s]jukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter" (b), "[t]illhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till" socialt bistånd, skydd av barn och liknande verksamheter (g) och (h), "undervisning ... däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed" (i), "[t]jänster och varor med nära anknytning därtill" i vissa organisationers medlemmars intresse (l), "[v]issa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning" (m), och vissa kulturella tjänster "och varor med nära anknytning därtill" (n).

49. En bokstavlig tolkning kan ge vid handen att punkterna b, i, l och n innehåller undantag för en viss verksamhet av allmänintresse tillsammans med tillhandahållandet av andra varor och tjänster som är nära kopplade till den undantagna verksamheten, medan punkterna g, h och m innehåller undantag för tillhandahållandet av vissa varor och tjänster som är kopplade till en viss verksamhet, oavsett om verksamheten i sig är undantagen från skatteplikt eller inte.

50. Den senare delen av denna tolkning förefaller dock inte vara godtagbar. Såsom kommissionen har anfört tycks den strida mot bestämmelsernas logik och, såsom den nederländska regeringen har påpekat, mot ordalydelsen av den första strecksatsen i artikel 13 A.2 b, där det anges att tillhandahållandet i fråga måste vara "väsentligt för de undantagna verksamheterna".

51. Det förefaller således vara så att tillhandahållandet av varor och tjänster som är nära kopplade till en viss verksamhet endast kan vara undantaget från skatteplikt, under förutsättning att huvudverksamheten också är undantagen och således uppfyller samtliga villkor för undantag från skatteplikt, inklusive kravet på att det skall tillhandahållas av ett offentligrättsligt organ eller av en annan organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation. [14]

14 — Se även dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest (REG 2005, s. I-4427), punkt 30.

52. Det innebär att de tjänster som stiftelsen tillhandahåller när den endast agerar i egenskap av mellanhand bara omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 g eller h om den fristående barnomsorg till vilken tjänsterna är kopplade också uppfyller villkoren för undantag enligt dessa bestämmelser.

53. De fristående dagbarnvårdarna är uppenbarligen inte offentligrättsliga organ. Det ankommer inte på domstolen att bestämma huruvida de är erkända som välgörenhetsorganisationer. Det är de nationella myndigheterna som är behöriga att avgöra vilka organisationer som skall erkännas. Härvid förfogar de över ett utrymme för skönsmässig bedömning som skall användas i enlighet med gemenskapsrätten och som kan bli föremål för domstolsprövning. [15] Vad beträffar möjligheten att erkänna fristående dagbarnvårdare som välgörenhetsorganisationer hänvisas härmed till domstolens domar i målen Bulthuis-Griffioen [16] och Gregg [17], varav framgår att fysiska personer endast kan anses utgöra organisationer om de "driver en rörelse".

15 — Se domen i målet Kingscrest, särskilt punkt 48 och följande punkter.

16 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341).

17 — Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), särskilt punkterna 14–19.

iii) Är förmedlingstjänsterna väsentliga för barnomsorgen?

54. Det är svårt att föreställa sig att en förälder kan använda sig av barnomsorg utan att först ha blivit satt i kontakt med någon som tillhandahåller barnomsorg. Stiftelsen har framhållit att det endast är genom stiftelsens förmedlingstjänster som föräldrar kan få tillgång till den ifrågavarande barnomsorgen. Den nederländska regeringen har dock hävdat att det också finns andra kanaler, såsom annonser och kommersiella förmedlingar.

55. Om stiftelsen inte gjorde någonting annat än att administrera en förteckning över alla personer som erbjuder barnomsorg och göra förteckningen tillgänglig för föräldrar skulle tjänsten i fråga inte på något sätt kunna beskrivas som väsentlig. Det finns många andra sätt för föräldrar att komma i kontakt med potentiella dagbarnvårdare.

56. Om stiftelsens urvals- och utbildningsverksamhet däremot är sådan att dess förmedlingstjänster ger tillgång till endast sådana kompetenta och tillförlitliga dagbarnvårdare som föräldrarna annars inte skulle kunna identifiera, kan tjänsterna i fråga ses som väsentliga för att få tillgång till barnomsorg av denna kvalitet, trots att stiftelsen frånsäger sig allt ansvar för eventuella

bristfälligheter vad gäller den barnomsorg som kommer till stånd.

57. Jag är således av uppfattningen att det skall göras en faktisk bedömning av om den barnomsorg som stiftelsen ger tillgång till är av ett sådant slag eller en sådan kvalitet som föräldrarna inte kan försäkra sig om utan att använda stiftelsens förmedlingstjänster.

iv) Är det grundläggande syftet att vinna ytterligare intäkter, och föreligger konkurrens med kommersiella mervärdesskattepliktiga tjänster?

58. Även detta är en fråga avseende faktiska omständigheter som inte kan besvaras av domstolen, och inget tolkningsproblem i detta avseende har tagits upp i förevarande mål. Akten innehåller inga handlingar som bekräftar att det förekommer kommersiella förmedlingar som verkligen tillhandahåller en tjänst liknande stiftelsens förmedlingstjänst, trots att den nederländska regeringen har hävdat att så är fallet. Om det behöver bedömas vilket syftet med den tillhandahållna tjänsten är, kan det vara lämpligt att beakta dels stiftelsens ställning som ideell organisation, dels det belopp som den omtvistade avgiften uppgår till och hur den beräknas.

Förslag till avgörande

59. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall lämna följande svar till Hoge Raad:

När ett offentligrättsligt organ eller en organisation som har erkänts som välgörenhetsorganisation av medlemsstaten i fråga agerar som mellanhand mellan

personer som efterfrågar och personer som erbjuder barnomsorg kan denna förmedlingstjänst endast undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 g eller h i sjätte direktivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, under förutsättning att:

— mervärdesskatteplikt skulle hindra tillgången till barnomsorg genom en höjning av kostnaderna för denna,

— barnomsorgen i sig uppfyller villkoren för undantag enligt samma bestämmelse (r),

— barnomsorgen är av sådant slag eller har en sådan kvalitet som de som efterfrågar dessa tjänster inte kan försäkra sig om utan att använda sig av förmedlingstjänsten, och

— det grundläggande syftet med förmedlingstjänsterna inte är att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.