STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
F.G. JACOBSA
przedstawiona w dniu 15 września 2005 r. [1]

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy podmiotu, który sam świadczy usługi w zakresie opieki nad dziećmi w wieku przedszkolnym oraz dziećmi w wieku szkolnym poza godzinami nauki w szkole, ale który także kontaktuje rodziców z niezależnymi opiekunami sprawującymi opiekę dzienną, świadczącymi takie same jak on usługi. W tym drugim przypadku podmiot ten obciąża rodziców, poza wynagrodzeniem płaconym opiekunom, stawką godzinową, pomimo że sam nie ingeruje dalej w relacje pomiędzy rodzicami a opiekunami, ani też nie ponosi jakiejkolwiek odpowiedzialności w związku z usługami świadczonymi przez tych opiekunów.

2. Spór w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy tego, czy stawka godzinowa pobierana przez rzeczony podmiot od rodziców powinna podlegać podatkowi VAT. W tym kontekście Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) zapytuje, czy świadczone przez ten podmiot usługi pośrednictwa pomiędzy rodzicami a opiekunami są zwolnione z podatku VAT jako usługi ściśle związane z pomocą społeczną, z opieką nad dziećmi i młodzieżą lub z edukacją dzieci i młodzieży.

Prawo właściwe

3. Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT [2], odpłatne świadczenie usług przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

4. Podatnikiem, zgodnie z definicją zawartą w art. 4 ust. 1 i 2, jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca jakąkolwiek działalność gospodarczą — to jest działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zwana dalej „szóstą dyrektywą".

i wykonywaniem wolnych zawodów — bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

5. Zgodnie z art. 11 część A ust. 1 — z pewnymi wyjątkami i zastrzeżeniami, które nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy — podstawą opodatkowania w odniesieniu do odpłatnego świadczenia usług jest świadczenie wzajemne otrzymywane przez usługodawcę od usługobiorcy.

6. Artykuł 13 część A szóstej dyrektywy zwalnia z podatku VAT pewne rodzaje działalności wykonywane w interesie publicznym. Odpowiednia część ustępu 1 tego przepisu brzmi następująco:

„[...] państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

g) dostawę towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego], łącznie z usługami świadczonymi na rzecz domów starców [przez domy starców] przez instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie;

h) dostawę towarów i świadczenie usług ściśle związanych z opieką nad dziećmi i młodzieżą przez instytucje [podmioty] prawa publicznego lub przez inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie;

i) edukację dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmiana [zmianę] kwalifikacji zawodowych łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, dokonywaną przez instytucje [podmioty] prawa publicznego, którym te zadania są powierzone lub przez inne organizacje [podmioty] określone przez zainteresowane państwa członkowskie jako mające podobne cele;

[...]".

7. Ustęp 2 lit. b) stanowi jednak:

„świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeśli:

— nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,

— ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji [podmiotu] poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej".

Okoliczności faktyczne i postępowanie przed sądem krajowym

8. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, Stichting Kinderopvang Enschede (zwana dalej „fundacją") jest podmiotem niemającym celu zarobkowego. Jego głównym celem jest zapewnienie i poszerzenie wachlarza usług związanych z opieką nad dziećmi odpowiadających potrzebom pracujących rodziców, a także pośredniczenie pomiędzy rodzicami a niezależnymi opiekunami.

9. Fundacja sama prowadzi kilka ośrodków opieki nad dziećmi w wieku przedszkolnym oraz nad dziećmi w wieku szkolnym poza godzinami zajęć w szkole. Fundacja prowadzi również kartotekę niezależnych opiekunów [3] sprawujących opiekę nad dziećmi we własnych domach. Opiekunowie, przed włączeniem ich do kartoteki, są dokładnie sprawdzani przez fundację. Potencjalni opiekunowie mogą zostać przeszkoleni na koszt fundacji.

10. Na wniosek rodzica [4] fundacja wyjaśnia, na czym polegają różne formy oferowanej przez nią opieki. Jeżeli dany rodzic zdecyduje się na korzystanie z usług niezależnego opiekuna, zapotrzebowanie rodzica omawia się ze specjalistą z fundacji. Na podstawie tych informacji fundacja przedstawia rodzicom najbardziej odpowiedniego opiekuna. Jeżeli kontakt jest zadowalający dla obydwu stron, pomiędzy opiekunem a rodzicem

3 — Są oni zwani „rodzicami przyjmującymi". Nazywał ich jednak będę „opiekunami", aby uniknąć mylenia rodziców i rodziców przyjmujących.

4 — Lub pracodawcy — jako że niektórzy pracodawcy korzystają z usług fundacji, aby zapewnić opiekę dzieciom swych pracowników. Wynika z tego, że termin „rodzic" obejmuje również takich pracodawców.

dochodzi do zawarcia pisemnej umowy, zgodnie z którą rodzic płaci za opiekę nad każdym dzieckiem wynagrodzenie w formie stawki godzinowej. W roku 1998 stawka ta wynosiła 5 NLG [5].

11. Fundacja nie ponosi odpowiedzialności [za szkody mogące powstać] w związku z umową. Fundacja nie gwarantuje również faktycznego sprawowania niezależnej opieki w godzinach zgłaszanego zapotrzebowania; fundacja podejmuje się jedynie tego, że dołoży wszelkich starań, aby skontaktować rodzica z odpowiednim opiekunem. Rodzice mogą jednak również korzystać z usług własnych fundacji, jeżeli któraś ze stron zechce rozwiązać umowę lub jeżeli nie będą przestrzegane warunki umowy.

12. W 1998 r. fundacja pobierała za usługi świadczone na rzecz rodziców stawkę 3,45 NLG [6] od każdego dziecka za godzinę korzystania z usług niezależnego opiekuna. Żadna część tej kwoty nie była przekazywana opiekunom.

13. W związku ze świadczeniem tych usług za okres od stycznia do marca 1998 r., na fundację nałożony został podatek w wysokości 6 424 NLG [7]. Fundacja zaskarżyła to opodatkowanie, twierdząc, że przedmiotowe usługi są zwolnione z podatku VAT na mocy przepisów prawa niderlandzkiego implementujących art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

14. Sąd apelacyjny uznał, że fundacja prowadzi działalność w zakresie opieki na dziećmi oraz że trudno jest uznać, że czynności pośrednictwa dotyczące niezależnych opiekunów „nie służą wyłącznie celom opieki nad dziećmi" [8], pomimo tego, że nie polegają ona na bezpośrednim zaangażowaniu w sprawowanie takiej opieki. W związku z tym sąd apelacyjny uznał, że działalność ta należy do zakresu rzeczonego zwolnienia podatkowego.

15. Organy podatkowe wniosły kasację do Hoge Raad, twierdząc, że występując w charakterze pośrednika, fundacja świadczy odrębną usługę na zasadach komercyjnych polegającą na kojarzeniu ze sobą podaży i popytu w określonej dziedzinie. Usługa ta nie polega na sprawowaniu opieki na dziećmi, a fundacja świadcząc ją, nie występuje jako „podmiot sprawujący opiekę nad dziećmi jako taką" w rozumieniu niderlandz-

5 — Około 2,27 EUR; ze strony internetowej fundacji wynika, że stawka w roku 2005 wynosiła 2,50 lub 3,30 EUR za godzinę, w zależności od liczby dzieci.

6 — Około 1,57 EUR; w 2005 r. stawka wynosiła 2,89 EUR, w tym VAT. Całkowita stawka godzinna wynosiła zatem 5,39 lub 6,19 EUR. Stawka godzinna za usługi opieki na dziećmi świadczone przez samą fundację w 2005 r. wahała się pomiędzy 5,34 a 6,07 EUR.

7 — Około 2 920 EUR.

8 — Jak ujął to Hoge Raad, „[...] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar".

kich przepisów wykonawczych dotyczących przedmiotowego zwolnienia z podatku. Nie jest ona również na tyle ściśle związana z opieką nad dziećmi sprawowaną przez samą fundację, aby mogła być uważana za świadczoną przez podmiot, którego działalność polega na sprawowaniu opieki nad dziećmi jako takiej.

16. Hoge Raad uznał, że kasacja powoduje powstanie pytania, czy przedmiotowa usługa należy do zakresu zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. g), ewentualnie h) lub i) szóstej dyrektywy. W związku z powyższym skierował następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 13 część A ust. 1 lit. g), h) oraz i) szóstej dyrektywy powinien być rozumiany w ten sposób, że świadczenie usług opisane [w postanowieniu odsyłającym], polegające na pośrednictwie w zakresie usług opieki nad dziećmi w wieku przedszkolnym i dziećmi w wieku szkolnym poza godzinami nauki w szkole, w domach rodziców przyjmujących, powinno być zakwalifikowane jako świadczenie usług objęte jednym lub kilkoma z powyżej wskazanych przepisów?".

17. Hoge Raad zaznacza następnie, iż istnieje zgodność co do tego, że usługi własne fundacji są zwolnione z podatku oraz że w tym zakresie fundację uważać należy za podmiot uznany [przez państwo członkowskie] w rozumieniu odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy; zgodnie z prawem niderlandzkim, fundacja jest podmiotem uznanym w zakresie świadczenia usług opieki nad dziećmi, zarówno w odniesieniu do faktycznego sprawowania opieki, jak i świadczenia usług będących przedmiotem sporu.

18. Fundacja, rząd niderlandzki i Komisja przedstawili swoje uwagi. Ponieważ nie złożono wniosku o przeprowadzenie rozprawy, rozprawa nie odbyła się.

Ocena

Uwagi wstępne

19. Pytanie przedstawione przez Hoge Raad dotyczy kwalifikacji świadczonych przez fundację usług pośrednictwa pomiędzy rodzicami i niezależnymi opiekunami.

20. Spór pomiędzy fundacją a organami podatkowymi dotyczy naliczenia podatku VAT od kwot pobieranych przez fundację od rodziców za każdą godzinę sprawowania opieki nad jednym dzieckiem przez niezależnego opiekuna.

21. Z postanowień art. 2 ust. 1 oraz art. 11 części A ust. 1 szóstej dyrektywy jasno wynika, że jeżeli usługa podlega opodatkowaniu, podstawą opodatkowania jest wynagrodzenie za usługę. W związku z tym świadczenie usług podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymywanym wynagrodzeniem [9].

22. Istnienie bezpośredniego związku pomiędzy usługami pośrednictwa świadczonymi przez fundację a kwotami otrzymywanymi przez nią za każdą godzinę sprawowania niezależnej opieki nie jest kwestionowane w postanowieniu odsyłającym; nie wydaje się również, aby istnienie tego związku było przedmiotem sporu przed Hoge Raad. Trybunałowi nie przedstawiono również w tym zakresie żadnych uwag.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Zakres

23. W tej sytuacji ograniczę swą analizę do pytania faktycznie postawionego przez Hoge Raad.

24. Niemniej jednak, chciałbym jedynie zauważyć, że niektóre opisane cechy zawartych porozumień mogą sugerować, że pomiędzy przedmiotowymi usługami a wynagrodzeniem nie istnieje żaden istotny związek. Dla przykładu: płatności dokonywane są nie w momencie rozpoczęcia usług, ale co jakiś czas w późniejszym okresie; mogą one różnić się znacznie zarówno pod względem okresu, jak i całkowitej kwoty, ale różnice te nie zależą od jakiejkolwiek cechy początkowej usługi; kwota jest stosunkowo wysoka i wydaje się być obliczona w taki sposób, aby koszt godzinowy usługi był dla rodziców taki sam, niezależnie od tego, czy opiekę sprawuje fundacja jako taka, czy też niezależny opiekun; fundacja nie ponosi odpowiedzialności za niezależną opiekę, w związku z którą naliczane są opłaty.

25. Pytanie dotyczy tego, czy świadczone przez fundację usługi pośrednictwa, takie jak usługi opisane w postanowieniu odsyłającym, są zwolnione z podatku na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. g), h) lub i).

26. Aby tak było, muszą one być ściśle związane [10] z działalnością opisaną w tych przepisach.

9 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. str. 1443, pkt 11 i 12, z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, pkt 13 oraz z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Krennemer Golf, Rec. str. I-3293, pkt 39.

10 — Użycie słowa „related" w lit. i), podczas gdy w lit. g) i h) użyte zostało słowo „linked", wydaje się być osobliwością angielskiej wersji językowej; inne wersje językowe używają we wszystkich tych trzech przepisach tego samego terminu i nie ma powodu, aby przypuszczać, że zamiarem było wprowadzenie jakiejkolwiek różnicy znaczeniowej.

27. Świadczone przez fundację usługi pośrednictwa zostały określone przez Hoge Raad jako „związane z opieką nad dziećmi [...] w domach rodziców przyjmujących".

28. Nie mogą one być zatem związane z opieką nad dziećmi sprawowaną przez samą fundację — w stosunku do której nie można stwierdzić, że fundacja występuje w charakterze „pośrednika" i za którą fundacja nie pobiera spornej opłaty godzinowej — lecz z opieką nad dziećmi sprawowaną przez niezależnych opiekunów.

29. Zgadzam się z rządem niderlandzkim, iż nie ma podstaw dla przyjęcia, że taka opieka nad dziećmi należy do kategorii edukacji, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy. Możliwe jest oczywiście łączenie opieki na dziećmi z elementami edukacji bez względu na wiek dziecka, pomimo iż może się zdarzyć, że niektórzy niezależni opiekunowie rzeczywiście uznają, iż mają do spełnienia pewną rolę edukacyjną, to jednak nic nie wskazuje na to, że edukacja jest nieodzowną częścią omawianej tutaj opieki nad dziećmi.

30. Niemniej jednak wydaje się, że, co nie zostało zakwestionowane, opieka nad dziećmi zasadniczo może zostać objęta zakresem działań „na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego]" i/lub działań „związanych z opieką nad dziećmi i młodzieżą" w rozumieniu, odpowiednio, art. 13 część A ust. 1 lit. g) oraz h). Jako że warunki, od których uzależnione jest stosowanie tych zwolnień podatkowych, są identyczne, dokonywania wyboru pomiędzy jednym lub drugim.

31. Nie ma sporu co do tego, że fundacja jest podmiotem uznanym przez zainteresowane państwo członkowskie za mający charakter społeczny w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) oraz h).

32. Fundacja podkreśla ponadto, iż wyłącznie za sprawą świadczonych przez nią usług pośrednictwa rodzice mają dostęp do usług świadczonych przez niezależnych opiekunów znajdujących się w kartotece, a w szczególności — dzięki sprawdzaniu opiekunów i doradztwu — do opiekunów najbardziej odpowiednich. Usługi świadczone przez fundację uznać należy za warunek wstępny sprawowania opieki na dziećmi, a zatem za działalność pomocniczą względem tej opieki.

33. Jednak rząd niderlandzki i Komisja uważają, że świadczonych przez fundację usług pośrednictwa nie można uznać za „ściśle związanych" z opieką nad dziećmi sprawowaną przez niezależnych opiekunów oraz że opieka nad dziećmi nie może stanowić

podstawy do zwolnienia związanej z nią usługi z podatku, ponieważ sama nie jest z tego podatku zwolniona.

34. Rząd niderlandzki podnosi następnie, jako ewentualny argument, iż zwolnienie jest wyłączone przez art. 13 część A ust. 2 lit. b), ponieważ z jednej strony usługa ta nie jest konieczna do sprawowania omawianej tu opieki nad dziećmi oraz z drugiej strony — jej celem jest osiągnięcie przez fundację dodatkowego dochodu poprzez świadczenie usług konkurencyjnych w stosunku do usług świadczonych na zasadach komercyjnych, podlegających podatkowi VAT.

35. Otóż, wydaje mi się, że — pomimo tego, że usługi pośrednictwa świadczone przez fundację najwyraźniej związane są, przynajmniej w ogólnym rozumieniu, z usługami opieki nad dziećmi świadczonymi przez niezależnych opiekunów — zwolnienie z podatku może napotkać kilka przeszkód. W tym względzie znaczenie mieć będzie odpowiedź na następujące pytania:

i) Czy usługi pośrednictwa są „ściśle związane" z usługą opieki nad dziećmi?

ii) Czy podstawą zwolnienia z podatku może być związek z usługami opieki nad dziećmi w sytuacji, gdy same te usługi nie są z tego podatku zwolnione?

iii) Czy usługi pośrednictwa są konieczne dla usługi sprawowania opieki nad dziećmi?

iv) Czy głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu oraz czy [usługi te] są konkurencyjne względem usług świadczonych na zasadach komercyjnych podlegających podatkowi VAT?

36. Jeżeli odpowiedź na którekolwiek z pierwszych trzech pytań byłaby negatywna lub jeżeli odpowiedź na pytanie czwarte byłaby pozytywna, wówczas opisywane tu usługi nie mogą być zwolnione z podatku. Wszystkie te pytania wymagają oceny stanu faktycznego, niemniej jednak przynajmniej w odniesieniu do trzech pierwszych pytań chodzi również o kwestie interpretacyjne, które mogą zostać wyjaśnione przez Trybunał.

37. Wreszcie można wskazać, iż skutki zwolnienia z podatku VAT mogą być różne w zależności od okoliczności. Jeżeli dana transakcja jest zwolniona z podatku, dostawca nie może obniżyć kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od towarów i usług nabytych przez niego dla celów związanych z transakcją; podatku tego nie może również odliczyć klient, pozostanie on więc — ukryty i niewidoczny — w kosztach transakcji. Można przyjąć, że

fundacja rozważała swą sytuację, wnioskując o zwolnienie z podatku spornej usługi; trudno jednak przewidzieć, czy zwolnienie to będzie zawsze korzystne dla innych podmiotów mogących świadczyć podobne usługi. Właściwe jest zatem wyważone i neutralne podejście do interpretacji właściwych przepisów.

i) Czy usługi pośrednictwa są „ściśle związane" z usługą opieki nad dziećmi?

38. Lista zwolnień zawarta w art. 13 część A ust. 1) w sposób szeroki odnosi się do usług, które w jakiś sposób związane są z działalnością na rzecz interesu publicznego.

39. Poza literami g), h) oraz i), także litery b), l), m) i n) używają kryterium „ścisłego" związku. Użyta terminologia nie jest wszędzie taka sama, przy czym różnice te zmieniają się w zależności od wersji językowej, wydaje się jednak, że w każdym przypadku chodzi o to samo pojęcie.

40. Z drugiej strony, niektóre inne litery wskazują na luźniejszy związek, używając takich terminów jak „incidental" [pomocniczy], „with a view to" [celem zapewnienia], „in connection with" [w związku z] (odpowiednio, lit. a), k) oraz o); również tutaj wersje językowe różnią się od siebie).

41. W związku z tym nie sądzę, aby wyrok Trybunału w sprawie C-327/94 Dudda [11], na który w drodze analogii powołuje się fundacja, był tutaj pomocny. Wyrok ten nie dość, że dotyczył ustalenia miejsca dostawy, a nie istnienia zwolnienia z podatku, to także w szczególności odnosił się do dostawy usług określonych jako „odnoszących się do" lub „pomocniczych" względem określonych usług kulturalnych i podobnych usług, zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy. Stopień powiązania w tych przypadkach ma zdecydowanie bardziej luźny, a nie ścisły charakter.

42. Komisja i rząd niderlandzki odwołują się do wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom [12], w której Trybunał uznał, iż odpłatna realizacja projektów badawczych przez państwowe szkoły wyższe nie jest ściśle związana ze szkolnictwem wyższym w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) ponieważ, po pierwsze, zwolnienie z podatku ma na celu zapewnienie, aby dostęp do edukacji nie był utrudniony podwyższonymi kosztami, które powstałyby, gdyby towary

11 — Zobacz wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595.

12 — Zobacz wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811, pkt 45 i n.; zobacz także wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249.

i usługi ściśle związane [z edukacją] podlegały podatkowi VAT (a utrudnienie takie nie miałoby miejsca w wyniku opodatkowania projektów badawczych realizowanych odpłatnie) i po drugie, nawet jeśli projekty takie uznać za użyteczne dla szkolnictwa wyższego, to jednak nie są one konieczne do osiągnięcia jego celu w postaci szkolenia studentów w celu umożliwienia im wykonywania działalności zawodowej.

43. Jeżeli chodzi o pierwszy aspekt, to można twierdzić, iż opodatkowanie jednorazowej opłaty za usługę polegającą na przedstawieniu rodzicowi opiekuna nie utrudniłoby dostępu do usług opieki nad dziećmi. Jeżeli jednak opłata za usługę stanowi znaczą część stawki za każdą godzinę sprawowania opieki nad dzieckiem przez cały czas jej sprawowania, wówczas powyższy wniosek może okazać się nieprawdziwy. W tym kontekście ponownie powstaje jednak pytanie o związek pomiędzy usługą i płatnością [13].

44. Jeżeli chodzi o drugi aspekt, to nie jestem pewien co do tego, że istnienie ścisłego związku pomiędzy świadczeniem [usługi] a daną działalnością nieuchronnie oznacza, że owo świadczenie jest konieczne dla osiągnięcia celów tej działalności.

45. Ponieważ jednak wszystkie postanowienia art. 13 część A ust. 1 stosujące kryterium ścisłego związku podlegają także warunkowi określonemu w tiret pierwszym art. 13 część A ust. 2 lit. b), iż dostawa towarów lub świadczenie usług musi być konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu, kwestia ta nie ma w niniejszej sytuacji znaczenia. Zostanie ona omówiona poniżej w punkcie iii).

ii) Czy podstawą zwolnienia z podatku może być związek z usługami opieki nad dziećmi, w sytuacji gdy same te usługi nie są z tego podatku zwolnione?

46. Komisja i rząd niderlandzki sugerują, iż nawet jeżeli istnieje ścisły związek pomiędzy usługami pośrednictwa świadczonymi przez fundację a usługami opieki nad dziećmi świadczonymi przez niezależnych opiekunów — sama usługa opieki nad dziećmi musi kwalifikować się do zwolnienia z podatku na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. g) i h), aby można było mówić o zwolnieniu z podatku usługi z nią związanej. Innymi słowy — usługa opieki nad dziećmi musi być świadczona przez „instytucje [podmioty] prawa publicznego i inne organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny] przez zainteresowane państwa członkowskie".

13 — Zobacz uwagi zawarte w pkt 24.

47. Wspólną cechą postanowień art. 13 część A ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) oraz n) jest to, że używają one pojęcia ścisłego związku pomiędzy świadczeniem usług a działalnością wykonywaną w interesie publicznym, przy czym dana usługa musi być świadczona przez podmiot o charakterze publicznym, społecznym, kulturalnym, związkowym, niemający celu zarobkowego lub też inny podobny podmiot; wszystkie te postanowienia podlegają też zastrzeżeniu sformułowanemu w art. 13 część A ust. 2 lit. b).

48. Postanowienia te różnią się jednak co do sposobu, w jaki związek ten jest wyrażony: „opieka szpitalna i medyczna, jak również działalność jej towarzysząca" (lit. b)); „dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej, opieką nad dziećmi i młodzieżą" (lit. g) oraz h)); edukacja dzieci i młodzieży, „łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych" (lit. i)); „świadczenie usług i dostawy towarów ściśle z nimi związanych" na rzecz członków określonych organizacji (lit. l)); „określone usługi ściśle związane z edukacją sportową i kulturą fizyczną" (lit. m)); niektóre usługi kulturalne „i dostawa towarów ściśle z nimi związanych" (lit. n)).

49. Interpretując te postanowienia dosłownie, można by twierdzić, że lit. b), i), l) oraz n) zwalniają określone działania wykonywane w interesie publicznym wraz z innymi dostawami towarów i świadczeniem usług ściśle powiązanymi z działalnością zwolnioną od podatku, podczas gdy lit. g), h) oraz m) zwalniają określone dostawy towarów i świadczenie usług ściśle związane z określoną działalnością — bez względu na to, czy działalność ta jest zwolniona od podatku, czy też nie.

50. Drugi człon tego rozumowania nie wydaje się jednak możliwy do obrony. Wydaje się pozostawać w sprzeczności z logiką tych przepisów (jak twierdzi Komisja) oraz z brzmieniem pierwszego tiret art. 13 część A ust. 2 lit. b), które stanowi, iż świadczenie usług lub dostawa towarów muszą być „konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu" (jak wskazuje rząd niderlandzki).

51. Wydaje się więc, że aby ściśle związane dostawy towarów lub świadczenie usług mogły być zwolnione z podatku, zwolniona z niego musi być także działalność główna, która ponadto musi spełniać wszystkie wymogi warunkujące zwolnienie — w tym wymóg, aby działalność ta była wykonywana przez podmiot prawa publicznego lub inny podmiot uznany za mający charakter społeczny [14].

14 — Zobacz także wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates oraz Montecello, Rec. str. I-4427, pkt 30.

52. W związku z tym, jeżeli fundacja występuje tylko jako pośrednik, to aby jej usługi świadczone w tym charakterze były zwolnione z podatku na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. g) lub h), również usługi opieki nad dziećmi świadczone przez niezależnych opiekunów, z którymi usługi [fundacji] są związane, muszą spełniać wymogi warunkujące zwolnienie z podatku na mocy tych przepisów.

iii) Czy usługi pośrednictwa są konieczne dla usługi sprawowania opieki nad dziećmi?

54. Trudno sobie wyobrazić, aby rodzic korzystał z usług opieki nad dziećmi bez uprzedniego skontaktowania go z opiekunem. Fundacja podkreśla, iż dostęp do omawianych usług opieki nad dziećmi jest możliwy wyłącznie poprzez świadczone przez nią pośrednictwo. Jednak rząd niderlandzki twierdzi, że dostępne są również inne kanały, np. ogłoszenia lub agencje pośrednictwa.

53. Jest oczywistym, że niezależni opiekunowie nie są podmiotami prawa publicznego. Do Trybunału nie należy rozstrzyganie, czy zostali oni uznani za podmioty mające charakter społeczny. Takie uznanie należy do władz krajowych, dysponujących w tym zakresie pewnym stopniem swobodnego uznania, który realizują zgodnie z prawem wspólnotowym i z zastrzeżeniem kontroli sądowej [15]. Jeżeli chodzi o możliwość uznania za takie podmioty niezależnych opiekunów, to można odesłać do wyroków Trybunału w sprawie Bulthuis-Griffioen [16] i w sprawie Gregg [17], z których wynika, iż osoby fizyczne mogą kwalifikować się do takiego uznania tylko wówczas, gdy „prowadzą działalność gospodarczą".

55. Wydaje mi się, że gdyby działalność fundacji polegała wyłącznie na prowadzeniu spisu wszystkich znanych jej osób oferujących usługi opieki nad dziećmi i udostępnianiu tego spisu rodzicom, usługi takiej na pewno nie można by nazwać konieczną. Istnieje bowiem wiele innych sposobów umożliwiających rodzicom skontaktowanie się z potencjalnymi opiekunami.

56. Jeżeli jednak działalność polegająca na sprawdzaniu [opiekunów] oraz szkoleniach ma taki charakter, iż dzięki pośrednictwu fundacji uzyskuje się dostęp do opiekunów tak kompetentnych i godnych zaufania, że rodzice nie byliby w stanie znaleźć ich w inny sposób, to wówczas usługi takie można uznać za konieczne dla uzyskania dostępu

15 — Zobacz wyrok w sprawie Kingscrest Associates oraz Montecello, pkt 48 i n.

16 — Zobacz wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 Bulthuis-Griffioen, Rec. str. I-2341.

17 — Zobacz wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, zwłaszcza jego punkty od 14 do 19.

do usług opieki nad dziećmi o takiej jakości, nawet jeżeli fundacja nie bierze odpowiedzialności za wady faktycznie sprawowanej opieki.

57. Jestem zatem zdania, iż sprawą odpowiedniej oceny stanu faktycznego jest ustalenie tego, czy udostępniana opieka jest usługą tego rodzaju lub o takiej jakości, że rodzice nie mogliby jej zapewnić bez usług pośrednictwa świadczonych przez fundację.

iv) Czy głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu oraz czy [usługi te] są konkurencyjne względem usług świadczonych na zasadach komercyjnych, podlegających podatkowi VAT?

58. Jest to ponownie pytanie dotyczące stanu faktycznego, na które Trybunał nie może udzielić odpowiedzi, przy czym w związku z tym pytaniem nie podniesiono w niniejszej sprawie żadnej kwestii interpretacyjnej. W aktach sprawy brak potwierdzenia tego, iż agencje pośrednictwa w rzeczywistości świadczą usługi podobne do usług świadczonych przez fundację, choć rząd niderlandzki twierdzi, że tak rzeczywiście jest. Jeżeli niezbędna okaże się ocena celu oferowanej usługi, być może należałoby wziąć pod uwagę z jednej strony status fundacji jako podmiotu niemającego celu zarobkowego, a z drugiej strony — kwotę i sposób obliczania spornej opłaty.

Wnioski

59. W świetle powyższych ustaleń uważam, że Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Hoge Raad:

Świadczenie usług pośrednika między osobami poszukującymi a osobami oferującymi usługę opieki nad dziećmi wykonywane przez podmiot prawa publicznego lub

podmiot uznany przez zainteresowane państwa członkowskie za mający charakter społeczny może podlegać zwolnieniu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. g) lub h) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, wyłącznie w przypadku gdy:

— opodatkowanie podatkiem VAT utrudniłoby dostęp do usług opieki nad dziećmi poprzez podniesienie ich kosztów;

— usługi opieki nad dziećmi jako takie kwalifikują się do zwolnienia z podatku na podstawie tego samego przepisu lub tych samych przepisów;

— usługi opieki nad dziećmi są usługami takiego rodzaju lub takiej jakości, że nie możliwe byłoby ich zapewnienie osobom poszukującym bez korzystania z usług pośrednictwa, oraz

— głównym celem usług pośrednictwa nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, podlegających podatkowi VAT.