DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

9. februar 2006 *

I sag C-415/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 24. september 2004, indgået til Domstolen samme dag, i sagen:

Staatssecretaris van Financiën

mod

Stichting Kinderopvang Enschede,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Stichting Kinderopvang Enschede ved conseiller fiscal W. Rouwenhorst

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og C. ten Dam, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. september 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)-i), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om

harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen om præjudiciel afgørelse er blevet forelagt under en sag mellem Stichting Kinderopvang Enschede (herefter »stiftelsen«) og Staatssecretaris van Financiën vedrørende tilbagebetaling af den merværdiafgift (herefter »moms«), som stiftelsen har betalt i perioden 1. januar 1998 til 31. marts 1998.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)-i), og artikel 13, punkt A, stk. 2, har følgende ordlyd:

»A. *Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse*

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

g) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

h) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til beskyttelse af børn og unge, som præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

[...]

2. a) [...]

b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

— de ikke er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

— de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

De nationale bestemmelser

4 Artikel 11, stk. 1, litra f), i lov af 1968 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329) i den affattelse, der fandt anvendelse på den i hovedsagen omtvistede afgiftsperiode (herefter »lov af 1968«), bestemmer:

»*Artikel 11*

1. På betingelser, der fastsættes ved bekendtgørelse, er følgende fritaget for afgift:

[...]

f. leveringer af goder og tjenesteydelser af social eller kulturel art, fastlagt ved bekendtgørelse, såfremt den erhvervsdrivende ikke arbejder med gevinst for øje, og der ikke indtræder en alvorlig fordrejning af konkurrencen i forhold til erhvervsdrivende, der arbejder med gevinst for øje.«

5 Artikel 7, stk. 1, i gennemførelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift af 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) af 12. august 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 423), i den version, der fandt anvendelse i den omtvistede afgiftsperiode (herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«), bestemmer:

»Som leveringer af goder og tjenesteydelser af social eller kulturel art som omhandlet i artikel 11, stk. 1, litra f), i [lov af 1968], anses leveringer af goder og tjenesteydelser, der er opregnet i bilag B til denne bekendtgørelse.«

6 Bilag B, litra b), nr. 6, til gennemførelsesbekendtgørelsen nævner bl.a.:

»Leveringer af goder og tjenesteydelser som omhandlet i bekendtgørelsens artikel 7, som udføres som sådanne af de institutioner, der er opregnet herefter, når de ikke har til formål at søge vinding.

[...]

6. Børneinstitutioner og skoler for langvarigt syge børn«.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Stiftelsen er en institution, der drives uden gevinst for øje, og som på forskellige lokaliteter forestår pasning af børn, der endnu ikke går i skole, og som tilbyder

fritidsordninger for skolebørn. Stiftelsen holder desuden en liste over dagplejere, der passer børn hjemme hos dem selv, efter at være blevet kontrolleret af denne institution. Dagplejerne kan for stiftelsens regning følge et kursus. Forældre, der vælger at få deres børn passet hos en dagplejer, sættes af stiftelsen i kontakt med de dagplejere på stiftelsens liste, som bedst opfylder forældrenes ønsker. Herefter handler stiftelsen som formidler ved indgåelsen af en skriftlig aftale mellem barnets forældre og dagplejeren. Hvis en af parterne efter et stykke tid ønsker at opsige aftalen, eller hvis den ikke overholdes, kan barnets forældre igen benytte sig af stiftelsens tjenesteydelser. Stiftelsen fralægger sig ethvert ansvar for eventuelle tab som følge af manglende overholdelse af aftalen. Stiftelsen garanterer heller ikke, at dagplejerne faktisk tilbyder pasning i de ønskede timer.

8 I det i hovedsagen omtvistede tidsrum fakturerede stiftelsen for de ydelser, som den leverede som formidler, forældrene et beløb på 3,45 NLG pr. barn pr. time, når der gjordes brug af en dagplejers tjenesteydelser. Forældrene betalte desuden dagplejeren et beløb på 5 NLG pr. barn pr. time.

9 På grund af disse tjenesteydelser betalte stiftelsen i forbindelse med sin angivelse for perioden mellem den 1. januar 1998 og den 31. marts 1998 et beløb på 6 424 NLG i moms. Stiftelsen indgav imidlertid en klage til den kompetente afgiftsmyndighed, hvori den anmodede om tilbagebetaling af denne afgift på grundlag af artikel 11, stk. 1, litra f), i lov af 1968, gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 7, stk. 1, samt bilag B, litra b), nr. 6, til bekendtgørelsen i forening, hvorved den gjorde gældende, at det fremgår af disse bestemmelser, at disse tjenesteydelser er momsfritaget. Klagen blev afvist af afgiftsmyndigheden.

10 Stiftelsen har anlagt sag til prøvelse af denne afvisning for Gerechtshof te Arnhem, der gav stiftelsen medhold ved dom af 9. april 2001, hvorved den annullerede

afvisningen. Staatssecretaris van Financiën har iværksat kassationsappel af denne dom for den forelæggende ret.

11 Hoge Raad der Nederlanden har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), h) og i), fortolkes således, at de [i forelæggelseskendelsen] beskrevne tjenesteydelser, der består i formidling af pasning af børn, som endnu ikke går i skole, og fritidsordninger for skolebørn hos dagplejere, skal anses for omfattet af en eller flere af disse bestemmelser?«

Om det præjudicielle spørgsmål

12 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om tjenesteydelser som formidler mellem forældrene til et barn i pleje og dagplejere, som dem stiftelsen leverer, er momsfritaget som tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, til beskyttelse af børn eller unge og/eller til uddannelse af børn eller unge.

13 Indledningsvis bemærkes, at de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, i henhold til fast retspraksis skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29, og af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373,, præmis 15). Fritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl. a. dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 21, og Ygeia-dommen, præmis 15).

14 Endvidere bemærkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Imidlertid udelukker bestemmelsen ikke alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæggelse af moms, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (dom af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 60, og Ygeia-dommen, præmis 16).

15 For at stiftelsens formidlingsydelser kan være fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)-i), skal de have nær tilknytning til en af de former for virksomhed, der er defineret i disse bestemmelser.

16 Det må derfor for det første undersøges, om dagplejeres børnepasning, som den stiftelsens formidlingsydelser vedrører, kan være omfattet af en af de former for virksomhed, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)-i), dvs. henholdsvis social bistand og social sikring, beskyttelse af børn og unge samt uddannelse af børn eller unge.

17 Det er ubestridt, at dagplejeres børnepasning kan anses for en tjenesteydelse, der henhører under social bistand og social sikring såvel som under beskyttelse af børn og unge som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h).

18 Den nederlandske regering har imidlertid gjort gældende, at børnepasning ikke er en tjenesteydelse, der henhører under området for uddannelse af børn eller unge, og den er derfor af den opfattelse, at der ikke kan tages hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), ved løsningen af en tvist som den i hovedsagen verserende.

19 Herved bemærkes, at Domstolen ikke på baggrund af de oplysninger, den råder over, med sikkerhed kan fastslå, om det er planlagt, at uddannelse skal indgå som en integrerende del af dagplejernes børnepasning. Under hensyn til de bemærkninger, der er fremsat i præmis 17 i denne dom, er det ufornødent at tage stilling til dette spørgsmål.

20 Dagplejeres børnepasning kan således i det mindste henhøre under de to fritagelseskategorier, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h).

21 Det bemærkes for det andet, at det er ubestridt, at stiftelsen er et organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h). Den nederlandske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at det er nødvendigt, at dagplejerne også opfylder dette kriterium. De har herved anført, at stiftelsens formidlingsydelser ikke kan være omfattet af fritagelsen, hvis

ikke den tjenesteydelse, som de har nær tilknytning til, også selv opfylder samtlige de betingelser, der er nødvendige for at være omfattet af fritagelsen.

22 Den nederlandske regering har i den forbindelse med rette henvist til ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), hvorefter »tjenesteydelser eller levering af goder [ikke omfattes] af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt [...] de ikke er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift«. Det følger således af disse bestemmelser, at den hovedtransaktion, hvortil den pågældende levering af goder eller tjenesteydelse har nær tilknytning, også selv skal være en afgiftsfritaget transaktion. I hovedsagen forudsætter fritagelsen for de af stiftelsen leverede tjenesteydelser som formidler mellem forældrene til det barn, der er i pleje, og dagplejerne derfor, at den barnepasningsydelse, der leveres af dagplejerne, i sig selv er momsfritaget.

23 Da dagplejerne er selvstændige personer, som ikke kan anses for offentligretlige organer, kan børnepasningsydelserne kun anses for momsfritagne i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) eller h), hvis de er leveret af »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat«. De nationale myndigheder har herved et vist skøn, som skal udøves i overensstemmelse med fællesskabsretten (jf. i denne retning Kingscrest Associates og Montecello-dommen, præmis 48-53). Domstolen har herved bl.a. fastslået, at udtrykket »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), ikke udelukker fysiske personer, der driver en virksomhed, fra afgiftsfritagelsen, i det pågældende tilfælde en privat virksomhed, der drives med gevinst for øje (Kingscrest Associates og Montecello-dommen, præmis 36). Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om dagplejernes pasningsydelser opfylder fritagelsesbetingelserne i de nævnte bestemmelser og navnlig kriteriet om, at det skal være anerkendt, at tjenesteyderen er af »almennyttig karakter«.

24 Stiftelsens formidlingsydelser skal for det tredje have nær tilknytning til børnepasningsydelserne for at være omfattet af momsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)-i). Kommissionen og den nederlandske regering har bestridt, at der foreligger en sådan nær tilknytning, idet de navnlig har henvist til dom af 20. juni 2002, Kommissionen mod Tyskland (sag C-287/00, Sml. I, s. 5811), hvori det ikke blev godkendt, at der var mulighed for i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), at fritage forskningsprojekter, som statslige universiteter påtog sig mod vederlag. Domstolen fastslog i dommens præmis 49, at levering af sådanne ydelser ikke havde nær tilknytning til universitetsundervisning, efter bl.a. at have fastslået i dommens præmis 48, at det, »selv om udførelse af sådanne projekter kan anses for særdeles nyttige for universitetsundervisningen, ikke er uomgængeligt nødvendigt for at nå det mål, der tilsigtes med universitetsundervisning«.

25 Uanset hvorledes udtrykket »med nær tilknytning til« fortolkes i forbindelse med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h), opstiller direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), under alle omstændigheder som betingelse for fritagelsen, at de pågældende leveringer af goder eller tjenesteydelser er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift (jf. i denne retning Ygeia-dommen, præmis 26). Heraf følger i hovedsagen, at stiftelsens formidlingsydelser kun kan være afgiftsfritaget, hvis det fastslås, at de er uomgængeligt nødvendige for børnepasningsydelsen.

26 Stiftelsen har herved gjort gældende, at forældrene ikke kunne få adgang til dagplejernes børnepasningsydelser, hvis de ikke anvendte stiftelsens formidlingsydelser, hvorimod den nederlandske regering og Kommissionen har gjort gældende, at aftalen mellem de passede børns forældre og dagplejerne kunne indgås ad andre kanaler, herunder annoncering eller kommercielle agenturer.

27 Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 55-57 i forslaget til afgørelse, kan det forhold i sig selv, at der føres en liste over alle de personer, der tilbyder børnepasning, og der gives forældrene adgang til denne liste, ikke betegnes som en uomgængeligt nødvendig tjenesteydelse. Hvis derimod stiftelsens kontrol af dagplejerne og oplæring af disse gør det muligt udelukkende at vælge kompetente og pålidelige dagplejere, som kan sikre, at børnepasningen er af en bedre kvalitet end den børnepasning, som forældrene ellers ville have kunnet få adgang til uden at have adgang til denne institutions tjenesteydelser, vil disse ydelser kunne anses for uomgængeligt nødvendige for gennemførelsen af en kvalitetsbørnepasning.

28 Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om de børnepasningsydelser, som forældrene har adgang til på grund af de tjenesteydelser, som stiftelsen leverer som formidler mellem forældrene og dagplejerne, i betragtning af de faktiske omstændigheder i den tvist, der verserer for den, er af en sådan art og kvalitet, at det ikke ville være muligt at finde tjenesteydelser af en tilsvarende værdi uden anvendelse af en formidlingsydelse, som den stiftelsen tilbyder.

29 Den nederlandske regering har desuden subsidiært gjort gældende, at tjenesteydelserne ikke er fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), fordi de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms. Da undersøgelsen af et sådant argument hovedsageligt forudsætter en vurdering af de faktiske omstændigheder, som ikke henhører under kompetencen for Domstolen, når den er forelagt et præjudicielt spørgsmål, tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om argumentet er begrundet under hensyn til samtlige de konkrete faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen.

30 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h), sammenholdt med artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at tjenesteydelser som formidler mellem personer, der søger, og personer, der tilbyder børnepasning, som leveres af et offentligretligt organ eller af et organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som et foretagende af almennyttig karakter, kun kan være fritaget i medfør af disse bestemmelser, hvis:

— børnepasningsydelsen selv opfylder de fritagelsesbetingelser, der er fastsat i disse bestemmelser

— denne ydelse er af en sådan art og kvalitet, at forældrene ikke kunne være sikre på at få adgang til en ydelse af samme værdi uden at anvende en formidlingsydelse som den i hovedsagen omhandlede

— disse formidlingsydelser ikke hovedsageligt tager sigte på at opnå yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

Sagens omkostninger

31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h), sammenholdt med artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at tjenesteydelser som formidler mellem personer, der søger, og personer, der tilbyder børnepasning, som leveres af et offentligretligt organ eller af et organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som et foretagende af almennyttig karakter, kun kan være fritaget i medfør af disse bestemmelser, hvis:

— **børnepasningsydelsen selv opfylder de fritagelsesbetingelser, der er fastsat i disse bestemmelser**

— **denne ydelse er af en sådan art og kvalitet, at forældrene ikke kunne være sikre på at få adgang til en ydelse af samme værdi uden at anvende en formidlingsydelse som den i hovedsagen omhandlede**

— **disse formidlingsydelser ikke hovedsageligt tager sigte på at opnå yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.**

Underskrifter