ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 9ης Φεβρουαρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-415/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την ίδια ημέρα, στο πλαίσιο της δίκης

Staatssecretaris van Financiën

κατά

Stichting Kinderopvang Enschede,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (εισηγητή) και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: F.G. Jacobs
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Stichting Kinderopvang Enschede, εκπροσωπούμενο από τον W. Rouwenhorst, σύμβουλο επί φορολογικών θεμάτων,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. ten Dam,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και A. Weimar,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' έως θ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του

Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Stichting Kinderopvang Enschede (στο εξής: ίδρυμα) και του Staatssecretaris van Financiën (Υπουργού Οικονομικών) σχετικά με την απόδοση του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που κατέβαλε το δεύτερο κατά το χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Μαρτίου 1998.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 13, Α, παράγραφοι 1, στοιχεία ζ' έως θ', της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος·

η) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την προστασία των παιδιών και των νέων και πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος·

θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, την σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς·

[...]

2. α) [...]

β) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περιπτώσεις β΄, ζ΄, η΄, δ΄, ιβ΄, ιγ΄ και ιδ΄, εάν:

— δεν είναι απαραίτητες για την διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

— προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.»

Η εθνική νομοθεσία

4 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο f, του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της επίδικης φορολογικής χρήσεως (στο εξής: νόμος του 1968), ορίζει τα εξής:

«Άρθρο 11

1. Απαλλάσσονται του φόρου, υπό προϋποθέσεις που τίθενται με κανονιστική διοικητική απόφαση:

[...]

f. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών κοινωνικού ή πολιτιστικού χαρακτήρα που καθορίζονται με κανονιστική διοικητική απόφαση, υπό τον όρον ότι ο επιχειρηματίας δεν έχει σκοπό το κέρδος και ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού έναντι των επιχειρηματιών που έχουν σκοπό το κέρδος».

5 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εκτελεστικού διατάγματος του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968), της 12ης Αυγούστου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 423), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της επίδικης φορολογικής χρήσεως (στο εξής: εκτελεστικό διάταγμα), προβλέπει τα εξής:

«Θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών κοινωνικού ή πολιτιστικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο f, του νόμου [του 1968], οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στο παράρτημα Β του παρόντος εκτελεστικού διατάγματος.»

6 Το παράρτημα Β, στοιχείο b, σημείο 6, του εκτελεστικού διατάγματος αναφέρει μεταξύ άλλων τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 7 του εκτελεστικού διατάγματος, οι οποίες πραγματοποιούνται ως τέτοιες από τους οργανισμούς που απαριθμούνται κατωτέρω, υπό τον όρο ότι οι φορείς αυτοί δεν έχουν σκοπό το κέρδος:

[...]

6. Οργανισμοί φυλάξεως παιδιών και σχολεία για παιδιά με χρόνιες ασθένειες».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Το ίδρυμα είναι μη κερδοσκοπικός οργανισμός που διατηρεί κέντρα φυλάξεως παιδιών προσχολικής ηλικίας, καθώς και παιδιών σχολικής ηλικίας εκτός των ωρών

λειτουργίας των σχολείων. Επιπλέον, διατηρεί κατάλογο γονέων, οι οποίοι, αφού περάσουν από έλεγχο του ιδρύματος, παρέχουν στο σπίτι τους υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών. Οι υποψήφιοι «φιλοξενούντες» γονείς μπορούν να παρακολουθήσουν εκπαιδευτικό πρόγραμμα με έξοδα του ιδρύματος. Το ίδρυμα φέρνει σε επαφή τους γονείς που επιλέγουν τη φύλαξη του παιδιού τους από «φιλοξενούντα» γονέα με τους εγγεγραμμένους στον κατάλογό του «φιλοξενούντες» γονείς που ανταποκρίνονται περισσότερο στις προσδοκίες τους. Στη συνέχεια, το ίδρυμα μεσολαβεί για τη σύναψη έγγραφης συμβάσεως μεταξύ των γονέων του παιδιού και των «φιλοξενούντων» γονέων. Αν, μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα, ένα από τα μέρη αποφασίσει να καταγγείλει τη σύμβαση ή αν οι όροι της συμβάσεως δεν τηρούνται, οι γονείς του παιδιού μπορούν να χρησιμοποιήσουν εκ νέου τις υπηρεσίες του ιδρύματος. Το ίδρυμα δεν αναλαμβάνει ευθύνη για τη ζημία που ενδέχεται να προκαλέσει η μη τήρηση των όρων της συμβάσεως. Επίσης, δεν εγγυάται ότι οι «φιλοξενούντες» γονείς θα παρέχουν πράγματι τις υπηρεσίες φυλάξεως κατά τις ώρες που τους έχει ζητηθεί.

8 Για τις υπηρεσίες που παρείχε ως διαμεσολαβητής κατά το επίδικο χρονικό διάστημα, το ίδρυμα χρέωνε τους γονείς με το ποσό των 3,45 ολλανδικών φιορινίων (NLG) ανά παιδί και ανά ώρα παροχής υπηρεσιών του «φιλοξενούντος» γονέα. Οι γονείς κατέβαλλαν επιπλέον στους «φιλοξενούντες» γονείς το ποσό των 5 NLG ανά παιδί και ανά ώρα.

9 Σε σχέση με τις υπηρεσίες αυτές, το ίδρυμα κατέβαλε βάσει δηλώσεως ΦΠΑ ύψους 6 424 NLG για το διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 31ης Μαρτίου 1998. Άσκησε, όμως, ένσταση ενώπιον του αρμόδιου εφόρου, ζητώντας την απόδοση του φόρου αυτού, βάσει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 11, παράγραφος 1, στοιχείο f, του νόμου του 1968 και 7, παράγραφος 1, του εκτελεστικού διατάγματος, καθώς και του παραρτήματος Β, στοιχείο b, σημείο 6, του ίδιου εκτελεστικού διατάγματος, ισχυριζόμενο ότι, δυνάμει των διατάξεων αυτών, οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονταν του ΦΠΑ. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε από τον έφορο.

10 Το ίδρυμα άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem, το οποίο το δικαίωσε ακυρώνοντας, με απόφασή του

της 9ης Απριλίου 2001, την προσβληθείσα απόφαση. Ο Staatssecretaris van Financiën άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ', η' και θ', της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η περιγραφείσα [στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικού ερωτήματος] υπηρεσία, που συνίσταται στη διαμεσολάβηση για την από "φιλοξενούντες" γονείς φύλαξη παιδιών προσχολικής ηλικίας και, εκτός των ωρών του σχολείου, παιδιών σχολικής ηλικίας, να θεωρηθεί υπηρεσία που υπάγεται σε μια ή περισσότερες από τις διατάξεις αυτές;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

12 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως μεταξύ των γονέων ενός φιλοξενούμενου παιδιού και των «φιλοξενούντων» γονέων, όπως αυτές που παρέχει το ίδρυμα, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ ως υπηρεσίες που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση και με την προστασία ή/και την εκπαίδευση των παιδιών ή των νέων.

13 Κατ' αρχάς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, κατά τη νομολογία, οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 29, και της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία, Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 15). Οι εν λόγω απαλλαγές συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου που έχουν ως σκοπό την αποφυγή αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 21, και προπαρατεθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 15).

14 Επιπλέον, το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας σκοπό έχει να απαλλάξει από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Ωστόσο, η διάταξη αυτή δεν αποκλείει από τον ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστατα στην ίδια διάταξη (απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Taksatorringen, Συλλογή 2003, σ. I-13711, σκέψη 60, και προπαρατεθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 16).

15 Προκειμένου οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως που παρέχει το ίδρυμα να θεωρηθούν απαλλασσόμενες δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' έως θ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να συνδέονται στενά με μια από τις δραστηριότητες που ορίζουν οι διατάξεις αυτές.

16 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η φύλαξη παιδιών από «φιλοξενούντες» γονείς, με την οποία συνδέονται οι υπηρεσίες που παρέχει ως μεσάζον το ίδρυμα, εμπίπτει σε κάποια από τις δραστηριότητες του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' έως θ', της έκτης οδηγίας, δηλαδή, αντιστοίχως, την κοινωνική πρόνοια και την κοινωνική ασφάλιση, την προστασία των παιδιών και των νέων, καθώς και την εκπαίδευση των παιδιών ή των νέων.

17 Δεν αμφισβητείται ότι η φύλαξη των παιδιών από «φιλοξενούντες» γονείς μπορεί να θεωρηθεί ως υπηρεσία εμπίπτουσα στην κοινωνική πρόνοια και την κοινωνική ασφάλιση, καθώς και στην προστασία των παιδιών και των νέων κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας.

18 Εντούτοις, η Ολλανδική Κυβέρνηση εκτιμά ότι η φύλαξη παιδιών δεν αποτελεί υπηρεσία εμπίπτουσα στον τομέα της εκπαιδεύσεως των παιδιών ή των νέων και, ως εκ τούτου, ισχυρίζεται ότι το στοιχείο θ' της ως άνω παραγράφου 1 δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για την επίλυση μιας διαφοράς όπως αυτή της κύριας δίκης.

19 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι τα πληροφοριακά στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν του επιτρέπουν να κρίνει με βεβαιότητα αν η εκπαίδευση προβλέπεται ως συστατικό στοιχείο της φυλάξεως των παιδιών από «φιλοξενούντες» γονείς. Κατόπιν των όσων αναπτύχθηκαν στη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως, παρέλκει η κρίση επί του ζητήματος αυτού.

20 Έτσι, η φύλαξη των παιδιών από «φιλοξενούντες» γονείς ενδέχεται να εμπίπτει σε δύο τουλάχιστον κατηγορίες απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας.

21 Δεύτερον, επιβάλλεται η επισήμανση ότι δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης ότι το ίδρυμα είναι οργανισμός αναγνωρισμένος από το οικείο κράτος μέλος κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκτιμούν ότι την προϋπόθεση αυτή οφείλουν να πληρούν και οι «φιλοξενούντες» γονείς. Ισχυρίζονται συναφώς ότι οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως που παρέχονται από το ίδρυμα δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο

απαλλαγής αν η υπηρεσία με την οποία συνδέονται στενά δεν πληροί και η ίδια όλες τις αναγκαίες προϋποθέσεις για την απαλλαγή.

22 Ορθώς η Ολλανδική Κυβέρνηση αναφέρεται συναφώς στη διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με την οποία «οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περιπτώσεις β', ζ', η', δ', ιβ', ιγ' και ιδ', εάν [...] δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου». Πράγματι, από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η κύρια δραστηριότητα με την οποία συνδέεται στενά η οικεία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πρέπει επίσης να αποτελεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, επομένως, η απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχει το ίδρυμα ως μεσάζον μεταξύ του «φιλοξενούμενου» παιδιού και των «φιλοξενούντων» γονέων προϋποθέτει ότι η υπηρεσία φυλάξεως παιδιών που παρέχουν οι δεύτεροι απαλλάσσεται επίσης του ΦΠΑ.

23 Δεδομένου ότι οι «φιλοξενούντες» γονείς είναι πρόσωπα ανεξάρτητα που δεν μπορούν να θεωρηθούν ως οργανισμοί δημοσίου δικαίου, οι υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών που παρέχουν μπορούν να απαλλαγούν του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' ή η', της έκτης οδηγίας, μόνον εάν θεωρηθεί ότι παρέχονται από «οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος». Οι εθνικές αρχές διαθέτουν σχετικώς διακριτική ευχέρεια, την οποίαν οφείλουν να ασκούν συμφώνως προς το κοινοτικό δίκαιο (βλ. συναφώς προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψεις 48 έως 53). Το Δικαστήριο έκρινε μεταξύ άλλων ως προς το ζήτημα αυτό ότι η έκφραση «οργανισμοί που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος», που απαντά στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, δεν αποκλείει από τη χορήγηση του πλεονεκτήματος της απαλλαγής τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται μια «επιχείρηση», η οποία στη συγκεκριμένη υπόθεση ήταν νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου κερδοσκοπικού χαρακτήρα (προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 36). Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να κρίνει εάν οι υπηρεσίες φυλάξεως που παρέχουν οι «φιλοξενούντες» γονείς πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων αυτών περί απαλλαγής και, ειδικότερα, το κριτήριο του «κοινωνικού χαρακτήρος» που πρέπει να αναγνωρίζεται στον παρέχοντα την υπηρεσία.

24 Τρίτον, η παροχή υπηρεσιών διαμεσολαβήσεως από το ίδρυμα πρέπει να συνδέεται στενά με τις υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών προκειμένου να απαλλαγούν του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' έως θ', της έκτης οδηγίας. Η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση αμφισβητούν την ύπαρξη του συνδέσμου αυτού, βασιζόμενες ιδίως στην απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-5811), η οποία δεν δέχθηκε τη δυνατότητα απαλλαγής, δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, της εξ επαχθούς αιτίας ερευνητικών δραστηριοτήτων που ασκούνται από κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα. Το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 49 της αποφάσεως αυτής, ότι η παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών δεν συνδέεται στενά με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, αφού διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, στη σκέψη 48 της ίδιας αποφάσεως, ότι, «μολονότι η πραγματοποίηση τέτοιων προγραμμάτων μπορεί να θεωρείται ως πολύ χρήσιμη για την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, δεν είναι απαραίτητη προς εκπλήρωση του στόχου που η εκπαίδευση αυτή επιδιώκει».

25 Πράγματι, όπως και αν ερμηνευθεί η έκφραση «στενά συνδεόμενες» στο πλαίσιο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας εξαρτά σε κάθε περίπτωση την απαλλαγή από την προϋπόθεση ότι οι οικείες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 26). Επομένως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως που παρέχει το ίδρυμα μπορούν να απαλλαγούν μόνον εάν αποδειχθεί ότι είναι απαραίτητες για την παροχή υπηρεσιών φυλάξεως παιδιών.

26 Συναφώς, το ίδρυμα υποστηρίζει ότι οι γονείς δεν θα μπορούσαν να έχουν πρόσβαση στην υπηρεσία φυλάξεως παιδιών από «φιλοξενούντες» γονείς χωρίς να προσφύγουν στις υπηρεσίες που παρέχει το ίδιο ως μεσάζον, ενώ η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η επαφή μεταξύ των γονέων των «φιλοξενούμενων» παιδιών και των «φιλοξενούντων» γονέων θα μπορούσε να επιτευχθεί με άλλους τρόπους, όπως μέσω αγγελιών ή μεσιτικών γραφείων.

27 Όπως ορθώς επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 55 έως 57 των προτάσεών του, απλώς και μόνον το γεγονός της τηρήσεως καταλόγου με όλα τα πρόσωπα που είναι γνωστά ως παρέχοντα υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών και της θέσεως του καταλόγου αυτού στη διάθεση των γονέων δεν μπορεί να χαρακτηριστεί απαραίτητη υπηρεσία. Αν, αντιθέτως, χάρη στις δραστηριότητες επιλογής και εκπαιδεύσεως των «φιλοξενούντων» γονέων εκ μέρους του ιδρύματος καθιστούν δυνατή την επιλογή μόνον καταρτισμένων και αξιόπιστων προσώπων που διασφαλίζουν ανώτερης ποιότητας υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών από εκείνη της οποίας θα ετύγχαναν οι γονείς αν δεν είχαν προσφύγει στις υπηρεσίες του οργανισμού αυτού, τότε οι εν λόγω υπηρεσίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν απαραίτητες για την παροχή τέτοιας ποιότητας υπηρεσιών φυλάξεως παιδιών.

28 Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να κρίνει εάν, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί, η υπηρεσία φυλάξεως παιδιών στην οποία έχουν πρόσβαση οι γονείς χάρη στις υπηρεσίες που παρέχει το ίδρυμα ως μεσάζον μεταξύ αυτών και των «φιλοξενούντων» γονέων είναι τέτοιας φύσεως και ποιότητας, ώστε να καθίσταται αδύνατη η πρόσβαση σε υπηρεσίες του ιδίου επιπέδου χωρίς υπηρεσία διαμεσολαβήσεως όπως αυτή που προτείνει το ίδρυμα.

29 Επιπλέον, η Ολλανδική Κυβέρνηση προβάλλει επικουρικώς ότι οι εν λόγω υπηρεσίες θα έπρεπε να αποκλειστούν από την απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, διότι προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στο ίδρυμα πρόσθετα έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ. Ωστόσο, επειδή η εξέταση ενός τέτοιου επιχειρήματος προϋποθέτει εκτίμηση πραγματικών ζητημάτων, για την οποία δεν είναι αρμόδιο το Δικαστήριο όταν εξετάζει αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να κρίνει αν πρόκειται για επιχείρημα που προβάλλεται βασίμως, αφού λάβει υπόψη το σύνολο των συγκεκριμένων στοιχείων της διαφοράς της κύριας δίκης.

30 Επομένως, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2, στοιχείο β', του ίδιου άρθρου, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως μεταξύ προσώπων που αναζητούν και προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα, μπορούν να απαλλαγούν βάσει των ως άνω διατάξεων μόνον εάν:

— η υπηρεσία φυλάξεως παιδιών πληροί η ίδια τις προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές·

— η υπηρεσία αυτή είναι τέτοιας φύσεως ή ποιότητας, ώστε οι γονείς να μην μπορούν να είναι βέβαιοι ότι λαμβάνουν υπηρεσία του ιδίου επιπέδου χωρίς να καταφύγουν σε υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη·

— αυτές οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως δεν προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον παρέχοντα αυτές πρόσθετα έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

31 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2, στοιχείο β', του ίδιου άρθρου, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως μεταξύ προσώπων που αναζητούν και προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα, μπορούν να απαλλαγούν βάσει των ως άνω διατάξεων μόνον εάν:

— **η υπηρεσία φυλάξεως παιδιών πληροί η ίδια τις προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές·**

— **η υπηρεσία αυτή είναι τέτοιας φύσεως ή ποιότητας, ώστε οι γονείς να μην μπορούν να είναι βέβαιοι ότι λαμβάνουν υπηρεσία του ιδίου επιπέδου χωρίς να καταφύγουν σε υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη·**

— **αυτές οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως δεν προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον παρέχοντα αυτές πρόσθετα έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.**

(υπογραφές)