DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 9 februari 2006 *

I mål C-415/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 24 september 2004, som inkom till domstolen samma dag, i målet mellan

Staatssecretaris van Financiën

och

Stichting Kinderopvang Enschede,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (referent) och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Stichting Kinderopvang Enschede, genom W. Rouwenhorst, skatterådgivare,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och C. ten Dam, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 september 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 g — i i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlems-

staternas 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).

2 Begäran har framställts i en tvist mellan Stichting Kinderopvang Enschede (nedan kallad Stichting eller stiftelsen) och Staatssecretaris van Financiën (ungefär statssekreteraren vid finansministeriet) och avser återbetalning av den mervärdesskatt som Stichting har erlagt för perioden den 1 januari–31 mars 1998.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 13 A.1 g–i och artikel 13 A.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. 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 tillhandahålles av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

...

2. a) ...

b) Tillhandahållande 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.

Den nationella lagstiftningen

4 I artikel 11.1 f i den nederländska lagen om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad 1968, nr 329*), i den lydelse som är tillämplig på det aktuella beskattningsåret i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad 1968 års lag), föreskrivs följande:

"Artikel 11

1. Från skatteplikt undantas enligt närmare angivelse i förordning

...

f. leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av social eller kulturell natur, enligt närmare angivelse i förordning, under förutsättning att organet i fråga saknar vinstsyfte och att undantaget inte är ägnat att allvarligt snedvrida konkurrensen på området till men för företag som bedriver verksamhet i vinstsyfte."

5 I artikel 7.1 i den nederländska förordningen om genomförande av lagen om omsättningsskatt (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) av den 12 augusti 1968 (*Staatsblad 1968, nr 432*), i den lydelse som skall tillämpas på det aktuella beskattningsåret i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad förordningen), föreskrivs följande:

"Med leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av social eller kulturell natur i den mening som avses i artikel 11.1 f i lagen [av år 1968] avses sådana varor och tjänster som anges i bilaga B till denna förordning."

6 I bilaga B, punkt b 6 till förordningen nämns särskilt:

"Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 7 i förordningen och som utförs av de icke-vinstdrivande institutioner som anges nedan:

...

6. institutioner för barnomsorg och skolor för långtidssjuka barn."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Stichting Kinderopvang är en ideell organisation, vars syfte är att tillhandahålla barnomsorg för barn som ännu inte börjat skolan samt för skolbarn utanför skoltid.

Stiftelsen förfogar dessutom över en förteckning över dagbarnvårdare som tar emot barn i sina egna hem efter att ha kontrollerats av stiftelsen. Dagbarnvårdarna kan genomgå en utbildning på stiftelsens bekostnad. Om föräldrarna bestämmer sig för en familjedaghemsplacering sätter stiftelsen dem i kontakt med den dagbarnvårdare i förteckningen som bäst motsvarar föräldrarnas önskemål. Stiftelsen bistår därefter med att upprätta ett skriftligt avtal mellan barnets föräldrar och dagbarnvårdarna. Föräldrarna kan dock efter en viss tid åter använda sig av stiftelsens tjänster för det fall den ena av avtalsparterna skulle vilja säga upp avtalet eller om avtalsbestämmelserna inte följs. Stiftelsen frånsäger sig allt ansvar för skada som kan uppstå till följd av att avtalet inte efterlevs. Stiftelsen garanterar inte heller att dagbarnvårdarna verkligen tillhandahåller barnomsorg under de timmar som har begärts.

8 För stiftelsens förmedlingstjänster debiterade den under den aktuella tidsperioden föräldrarna 3,45 NLG per barn och per timme när en barndagvårdares tjänster togs i anspråk. Föräldrarna betalade dessutom 5 NLG per barn och per timme till de senare.

9 Stiftelsen erlade under perioden den 1 januari 1998–31 mars 1998 i enlighet med deklarationen ett belopp om 6 424 NLG i mervärdesskatt. Stiftelsen bestred emellertid detta belopp hos behörig Inspecteur (skattemyndigheten) och begärde att skatten skulle återbetalas med stöd av en kombinerad tillämpning av artikel 11.1 f i 1968 års lag och artikel 7.1 i förordningen samt bilaga B punkt 6 b till förordningen. Stiftelsen hävdade att det följer av dessa bestämmelser att de tjänster som stiftelsen tillhandahöll var undantagna från mervärdesskatt. Ansökan avslogs av skattemyndigheten.

10 Stiftelsen överklagade avslagsbeslutet till Gerechtshof te Arnhem som upphävde beslutet i dom av den 9 april 2001. Staatssecretaris överklagade domen till den hänskjutande domstolen.

11 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 13 A 1 g–i i sjätte direktivet förstås så att den ovan beskrivna tjänsten [i hänskjutandebeslutet], som består av förmedling av barnomsorg för barn som ännu inte har börjat i skolan och för skolbarn utanför skoltid, skall betraktas som en sådan tjänst som avses i en eller flera av dessa bestämmelser?"

Tolkningsfrågan

12 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida stiftelsens förmedlingstjänster mellan föräldrarna och dagbarnvårdarna är undantagna från mervärdesskatt i egenskap av tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, till skydd av barn och ungdomar eller till undervisning av barn och ungdomar.

13 Det skall inledningsvis erinras om att enligt rättspraxis skall de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se särskilt dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29, och av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia, REG 2005, s. I-10373, punkt 15). Dessa undantag är självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se särskilt dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 15).

14 Artikel 13 A i sjätte direktivet syftar dessutom till att undanta vissa verksamheter av allmänintresse från mervärdesskatteplikt. Alla verksamheter av allmänintresse undantas emellertid inte från mervärdesskatteplikt genom denna bestämmelse, utan endast de som anges där, vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt (dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 60, och domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 16).

15 För att stiftelsens förmedlingstjänster skall omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 g–i i sjätte direktivet skall de vara nära kopplade till någon av de verksamheter som anges i dessa bestämmelser.

16 Det skall följaktligen först prövas om den barnomsorg som dagbarnvårdarna tillhandahåller och som är kopplad till stiftelsens förmedlingstjänster omfattas av någon av de verksamheter som avses i artikel 13 A.1 g–i i sjätte direktivet, nämligen socialt bistånd eller socialförsäkring, skydd av barn och ungdomar samt undervisning av barn och ungdomar.

17 Det har inte bestritts att den barnomsorg som dagbarnvårdarna tillhandahåller kan betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst som omfattas av socialt bistånd eller socialförsäkring samt skydd av barn och ungdomar i den mening som avses i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet.

18 Den nederländska regeringen anser emellertid inte att barnomsorg är en tjänst som omfattas av området undervisning av barn och ungdomar och den anser följaktligen att artikel 13 A.1 i inte skall tillämpas i målet vid den nationella domstolen.

19 Det skall härvidlag konstateras att det inte går att fastslå med säkerhet utifrån de upplysningar som har ingetts till domstolen huruvida undervisning ingår i den barnomsorg som dagbarnvårdarna tillhandahåller. Det är inte heller nödvändigt för domstolen att bedöma denna fråga mot bakgrund av vad som har påpekats i punkt 17 ovan.

20 Den barnomsorg som dagbarnvårdarna tillhandahåller omfatttas dessutom av åtminstone de två undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet.

21 Det är, för det andra, ostridigt mellan parterna i målet vid den nationella domstolen att stiftelsen är en organisation som är erkänd av medlemsstaten i fråga i den mening som avses i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet. Den nederländska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission anser att det är nödvändigt att dagbarnvårdarna även uppfyller detta kriterium. De anser härvidlag att de förmedlingstjänster som stiftelsen tillhandahåller inte kan komma i fråga för ett

undantag om de tjänster som de är nära kopplade till inte i sig uppfyller alla nödvändiga villkor för att komma i åtnjutande av ett undantag.

22 Den nederländska regeringen har härvidlag med fog åberopat artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet. Enligt denna artikel får "(t)illhandahållande av tjänster eller varor inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i , l, m och n ovan om det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna". Det följer nämligen av dessa bestämmelser att den huvudsakliga verksamhet som den berörda leveransen av varor eller det berörda tillhandahållandet av tjänster avser även den skall vara nära kopplad till en undantagen verksamhet. I målet vid den nationella domstolen innebär det således att ett undantag för de förmedlingstjänster som stiftelsen tillhandahåller mellan föräldrar och dagbarnvårdare förutsätter att även den barnomsorg som dagbarnvårdarna tillhandahåller är mervärdesskattebefriad.

23 Eftersom dagbarnvårdarna är självständiga personer som inte kan betraktas som offentligrättsliga organ kan barnomsorgstjänsterna endast undantas från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet om de tillhandahålls av "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga". Nationella myndigheter har härvidlag ett utrymme för skönsmässig bedömning som de skall utöva i enlighet med bestämmelserna i gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkterna 48–53). Domstolen har i fråga om en privat enhet som drivs i vinstsyfte redan slagit fast att uttrycket "andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga" i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet inte skall tolkas så att fysiska personer som driver "företag" inte kan åberopa undantaget (domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 36). Det är den hänskjutande domstolen som skall pröva om den barnomsorg som dagbarnvårdarna tillhandahåller uppfyller de villkor för undantag som anges i ovannämnda bestämmelser och särskilt om rekvisitet "välgörenhetsorganisation" skall anses vara uppfyllt av den som tillhandahåller tjänsten.

24 För det tredje skall de förmedlingstjänster som stiftelsen tillhandahåller vara nära kopplade till barnomsorgen för att komma i åtnjutande av undantaget från mervärdesskatt i artikel 13 A.1 g–i i sjätte direktivet. Kommissionen och den nederländska regeringen har bestritt att det föreligger en sådan koppling med stöd av dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811). I denna dom medgavs undantag enligt artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet från skyldigheten att betala mervärdesskatt för forskningsverksamhet som bedrevs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi. Domstolen fastslog i punkt 49 i ovannämnda dom att tjänsten inte kan betraktas som en verksamhet som är nära besläktad med universitetsutbildning. Domstolen fastslog dessutom i punkt 48 i samma dom att "sådana projekt, även om de kan anses mycket användbara i universitetsutbildningen, inte [är] absolut nödvändiga för att nå syftet med denna utbildning".

25 Oberoende av vilken tolkning som ges uttrycket "nära kopplade till" i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet förutsätts det nämligen i vilket fall som helst i artikel 13 A.2 b i samma direktiv för att undantaget skall vara tillämpligt att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är väsentlig(t) för de undantagna verksamheterna (se för ett liknande resonemang domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 26). Följden för målet vid den nationella domstolen blir att de förmedlingstjänster som stiftelsen tillhandahåller endast kan undantas om det kan styrkas att de är väsentliga för barnomsorgstjänsten.

26 Stiftelsen har härvidlag hävdat att föräldrarna inte har tillgång till barnomsorgen utan att använda sig av stiftelsens förmedlingstjänster, medan den nederländska regeringen och kommissionen har gjort gällande att kontakterna mellan barnens föräldrar och dagbarnvårdarna kan ske på andra sätt, såsom annonser eller kommersiella förmedlingar.

27 Generaladvokaten har med rätta påpekat i punkterna 55–57 i sitt förslag till avgörande att enbart det faktum att stiftelsen tillhandahöll en förteckning över alla personer som erbjuder barnomsorg inte innebär att tjänsten i fråga kan anses som väsentlig. 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.

28 Det är den hänskjutande domstolen som skall pröva, med beaktande av de faktiska omständigheterna i det mål som har anhängiggjorts vid den, huruvida den barnomsorgstjänst som föräldrarna tillhandahålls genom stiftelsens förmedling mellan föräldrar och dagbarnvårdare är av sådant slag och har en sådan kvalitet att det är omöjligt att erbjuda en identisk tjänst utan stiftelsens förmedling.

29 Den nederländska regeringen har dessutom i andra hand gjort gällande att de berörda tjänsterna inte skall medges ett undantag med stöd av artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet, eftersom det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter till stiftelsen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som är skyldigt att betala mervärdesskatt. Prövningen av ett sådant argument medför emellertid en bedömning av de faktiska omständigheterna, vilket är en fråga som inte omfattas av domstolens behörighet vid begäran om förhandsavgörande. Det är den hänskjutande domstolen som skall pröva dessa omständigheter och därvid beakta samtliga konkreta uppgifter som har anförts i målet vid den nationella domstolen.

30 Den tolkningsfråga som har ställts skall följaktligen besvaras med att artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet, jämförd med artikel 13 A.2 b skall tolkas så att när offentligrättsliga organ eller organisationer som har erkänts som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga agerar som mellanhand mellan personer som efterfrågar och personer som erbjuder barnomsorg kan denna förmedling endast undantas från mervärdesskatt, under förutsättning att:

— barnomsorgen i sig uppfyller villkoren för undantag enligt samma bestämmelser,

— barnomsorgen är av sådant slag eller har en sådan kvalitet att föräldrarna inte kan försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda sig av en mellanhand så som i målet vid den nationella domstolen,

— det grundläggande syftet med förmedlingen inte är att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet som direkt konkurrerar med kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 13 A.1 g och h i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, jämförd med artikel 13 A.2 b skall tolkas så att när offentligrättsliga organ eller andra organisationer som har erkänts som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga agerar som mellanhand mellan personer som efterfrågar och personer som erbjuder barnomsorg kan denna förmedling endast undantas från mervärdesskatt, under förutsättning att:

— **barnomsorgen i sig uppfyller villkoren för undantag enligt samma bestämmelser,**

— **barnomsorgen är av sådant slag och har en sådan kvalitet att föräldrarna inte kan försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda sig av en mellanhand så som i målet vid den nationella domstolen,**

— **det grundläggande syftet med förmedlingen inte är att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet som konkurrerar med kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt.**

Underskrifter