A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. február 9.*

A C-415/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2004. szeptember 24-én érkezett, ugyanazon a napon hozott határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

a **Stichting Kinderopvang Enschede**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: F. G. Jacobs,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Stichting Kinderopvang Enschede képviseletében W. Rouwenhorst adótanácsadó,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és C. ten Dam, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. szeptember 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes

adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése g)-i) pontjának értelmezésére irányul.

2 A kérelmet a Stichting Kinderopvang Enschede (a továbbiakban: az alapítvány) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között az alapítvány által az 1998. január 1-jétől március 31-ig tartó időszakban befizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítése tárgyában folyamatban lévő eljárásban nyújtotta be az előterjesztő bíróság.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g)–i) pontjainak szövege a következő:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

g) szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit;

h) közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények által végzett, a gyermek- és ifjúságvédelemmel szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések;

i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[...].

(2) a) [...]

b) az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

– nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,

– alapvetően arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a hozzáadottérték-adó megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel."

A nemzeti szabályozás

4 Az 1968. június 28-án alkotott, a forgalmi adóról szóló 1968. évi [holland] törvénynek (Wet op de omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968., 329. sz.) az alapeljárásban felmerült pénzügyi évben hatályos változata (a továbbiakban: az 1968. évi törvény) szerinti 11. cikke (1) bekezdésének f) pontja a következőképpen rendelkezik:

„11. cikk

(1) Rendeletben meghatározott feltételek fennállása esetén adómentes:

[...]

f. a rendeletben meghatározott szociális vagy kulturális jellegű termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, feltéve, hogy a vállalkozó nem törekszik nyereség elérésére, és a nyereség elérésére törekvő vállalkozók versenyfeltételei jelentősen nem torzulnak."

5 Az 1968. augusztus 12-én alkotott, a forgalmi adóról szóló 1968. évi végrehajtási rendeletnek (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968., 423. sz.) az alapeljárásban érintett pénzügyi évben hatályos változata (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) szerinti 7. cikke (1) bekezdésének előírása értelmében:

„Az [1968. évi] törvény 11. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti szociális vagy kulturális jellegű termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a jelen rendelet B. mellékletében felsorolt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások."

6 A végrehajtási rendelet B. melléklete b) pontjának 6. alpontjában a felsorolásban szerepel többek között:

„A rendelet 7. cikke szerinti termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősül az termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, amelyeket – feltéve, hogy nem törekszenek nyereség elérésére – az alább felsorolt intézmények végeznek:

[...]

6. Napköziotthonok és tartósan beteg gyermekeket oktató iskolák".

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 Az alapítvány nem haszonszerzési célú intézmény, amely különböző helyeken biztosítja a még nem tanköteles korú gyermekek napközbeni, illetőleg az iskoláskorú

gyermekek iskolaidőn kívüli felügyeletét. Az alapítvány rendelkezik ezenkívül a gyermekek felügyeletét otthonukban ellátó, ún. napközi szülőkről vezetett nyilvántartással; a napközi szülők – miután az alapítvány ellenőrizte a körülményeiket – otthonukban gyermekek felügyeletét látják el. A szülők az alapítvány költségére képzésben részesülhetnek. Az alapítvány kapcsolatot teremt azon szülők, akik gyermekük felügyeletét napközi szülőkre kívánják bízni, és a nyilvántartásában szereplő, az előbbiek elvárásainak leginkább megfelelő napközi szülők között. Ezt követően az alapítvány közvetítői szerepet tölt be a gyermek szülei és a napközi szülők közötti szerződés megkötésében. Amennyiben bizonyos idő után valamelyik fél a szerződést nem kívánja meghosszabbítani, vagy annak előírásait nem tartja be, a gyermek szülei újfent igénybe vehetik az alapítvány szolgáltatásait. Az alapítvány nem felel a szerződés be nem tartásából eredő kárért. Az alapítvány azt sem szavatolja, hogy a napközi szülők a kért időszakban ténylegesen el is látják a gyermekfelügyeletet.

8 Napközi szülő igénybevétele esetén az alapítvány a közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás címén az alapeljárásban felmerült időszakban gyermekenként és óránként 3,45 NLG összeget számlázott. A szülők ezenkívül gyermekenként és óránként 5 NLG összeget fizetett a napközi szülőknek.

9 E szolgáltatásnyújtások alapján az alapítvány az 1998. január 1-je és március 31-e közötti időszakra vonatkozó bevallás alapján 6424 NLG összeget fizetett be HÉA címén. Mindazonáltal az illetékes adófelügyelőhöz panaszt nyújtott be, amelyben az 1968. évi törvény 11. cikke (1) bekezdése f) pontja és a végrehajtási rendelet 7. cikke (1) bekezdése, valamint a végrehajtási rendelet B. melléklete b) pontja 6. alpontja rendelkezéseinek együttes olvasata alapján ezen adó visszatérítését kérte arra hivatkozva, hogy az említett rendelkezésekből kitűnik, hogy e szolgáltatásnyújtások mentesek a HÉA alól. Panaszát az adófelügyelő elutasította.

10 Az alapítvány e határozat ellen keresetet nyújtott be a Gerechtshof te Arnhemhez, amely annak helyt adott, és 2001. április 9-i ítéletében hatályon kívül helyezte a

határozatot. A Staatssecretaris van Financiën semmisség megállapítása iránti fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a kérdést előterjesztő bírósághoz.

11 A Hoge Raad der Nederlanden úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és az alábbi kérdést terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g), h) és i) pontját, hogy az [előzetes döntéshozatalra utaló határozatban] ismertetett, a még nem tanköteles gyermekek napközbeni, illetve a tanköteles gyermekek iskolaidőn kívüli felügyeletét otthonukban ellátó, ún. napközi szülők által végzett szolgáltatás közvetítését az e rendelkezések egyikének vagy e rendelkezések közül többnek az értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

12 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a felügyelt gyermek szülei és a napközi szülők közötti közvetítőként – az alapítványhoz hasonlóan – végzett szogáltatásnyújtás mentes-e a HÉA alól, mint a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, valamint a gyermek- és ifjúságvédelemmel, illetőleg a gyermek- és ifjúságneveléssel szorosan összefüggő szolgáltatásnyújtás.

13 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességeket szigorúan kell értelmezni, minthogy ezek a fő szabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás hozzáadottértékadó-köteles, kivételt jelentenek (lásd különösen a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 29. pontját, valamint a C-394/04. és C-395/04. sz., Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2005., I-10373. o.] 15. pontját). Ezen adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, amelyeknek célja a hozzáadottértékadó-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése (lásd különösen a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-249. o.] 21. pontját és az Ygeia-ügyekben hozott, fent hivatkozott ítélet 15. pontját).

14 Ezenfelül a hatodik irányelv 13. cikke A. részének célja, hogy a HÉA alól mentesítsen bizonyos közhasznú tevékenységeket. E rendelkezés azonban nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységeket mentesíti a HÉA alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (a C-8/01. sz. Takstaorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13711. o.] 60. pontja és az Ygeia ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 16. pontja).

15 Ahhoz tehát, hogy az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g)–i) pontja alapján adómentes legyen, szorosan össze kell függenie az e rendelkezésekben meghatározott valamely tevékenységgel.

16 Először is meg kell tehát vizsgálni, hogy a gyermekek napközi szülők általi felügyelete, amelyhez az alapítvány által közvetítői minőségben végzett szolgáltatásnyújtás kapcsolódott, tartozhat-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g)–i) pontjában foglalt valamely tevékenység – vagyis a szociális gondozás és a szociális biztonság, a gyermek- és ifjúságvédelem, illetőleg a gyermek- és ifjúságnevelés – körébe.

17 Nem vitás, hogy a gyermekek napközi szülők általi felügyelete a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja szerinti szociális gondozás és a szociális biztonság, valamint a gyermek- és ifjúságvédelem körébe tartozó szolgáltatásnyújtásnak tekinthető.

18 A holland kormány álláspontja szerint azonban a gyermekek felügyelete nem a gyermek- és ifjúságnevelés körébe tartozó szolgáltatás, ezért úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja nem vehető figyelembe az alapeljáráshoz hasonló jogvita eldöntésére.

19 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére álló adatok nem teszik lehetővé annak kétségtelen megállapítását, hogy a nevelés szerves részét képezi-e a napközi szülők által végzett gyermekfelügyeletnek. Tekintettel a jelen ítélet 17. pontjában kifejtettekre, erről a kérdésről nem kell határozni.

20 Ily módon a gyermekek napközi szülők általi felügyelete legalább két – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában meghatározott – adómentességi kategóriába tartozhat.

21 Másodsorban meg kell állapítani, hogy az alapeljárás felei között egyetértés van abban, hogy az alapítvány az illető tagállam által a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja szerint elismert szervezet. A holland kormány és az Európai Közösségek Bizottsága álláspontja szerint szükséges, hogy a napközi szülők is eleget tegyenek ennek a kritériumnak. E vonatkozásban úgy vélik, hogy az alapítvány által közvetítőként nyújtott szolgáltatások nem lehetnek adómentesek, amennyiben annak a szolgáltatásnak a vonatkozásában, amellyel szorosan össze-

függenek, nem teljesülnek – az előzőekben említett szolgáltatásoktól függetlenül – az adómentességhez szükséges feltételek.

22 E tekintetben a holland kormány helyesen hivatkozik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának szövegére, amelynek értelmében „az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az [...] nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez". E rendelkezésekből kitűnik ugyanis, hogy fő tevékenységnek, amellyel az illető termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás szorosan összefügg, magának is adómentes tevékenységnek kell lennie. Az alapügyben az alapítvány által a felügyelt gyermek szülei és a napközi szülők közötti közvetítői minőségben végzett szolgáltatásnyújtás adómentességének előfeltétele az, hogy a napközi szülők által végzett gyermekfelügyeleti szolgáltatás maga is hozzáadottértékadó-mentes legyen.

23 Mivel a napközi szülők független személyek, akik nem tekinthetők közjogi jogi személynek, a gyermekfelügyeleti szolgáltatás csak abban az esetben hozzáadottértékadó-mentes a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) vagy h) pontja alapján, ha azt az „érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmény" nyújtja. A nemzeti hatóságok tehát ebben a vonatkozásban mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, amelyet a közösségi joggal összhangban kell gyakorolniuk (lásd ilyen értelemben a Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 48–53. pontját). A Bíróság ezzel kapcsolatban ugyanis – egy nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalany vonatkozásában – kimondta, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában szereplő „egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények" fordulat nem zárja ki az adómentesség igénybevételéből a vállalkozást üzemeltető természetes személyeket (a Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 36. pontja). A kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik annak megállapítása, hogy a napközi szülők által nyújtott gyermekfelügyeleti szolgáltatás megfelel-e az említett rendelkezésekben előírt adómentességi feltételeknek, különösen a szolgáltatásnyújtó részére elismerendő „karitatív jelleg" kritériumának.

24 Harmadsorban a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g)–i) pontja szerinti hozzáadottértékadó-mentesség igénybevételéhez az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtásnak szorosan össze kell függenie a gyermekfelügyeleti szolgáltatással. A Bizottság és a holland kormány vitatják a szoros összefüggés meglétét, és a C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítéletre (EBHT 2002., I-5811. o.) hivatkoznak, amelyben a Bíróság nem ismerte el a felsőoktatási közintézmények által ellenérték fejében végzett kutatási tevékenységnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja alapján fennálló esetleges adómentességét. A Bíróság – az említett ítélet 48. pontjában – megállapította, hogy „noha az ehhez hasonló projektek megvalósítása különösen hasznos lehet az egyetemi oktatásra nézve, nem elengedhetetlen az oktatási célok eléréséhez", majd az ítélet 49. pontjában kimondta, hogy az ilyen szolgáltatás nem függ össze szorosan az egyetemi oktatással.

25 Ugyanis akárhogyan értelmeznénk is a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában szereplő „szorosan összefüggő" fordulatot, az irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontja az adómentességet mindenesetre ahhoz a feltételhez köti, hogy az illető termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás az adómentes tevékenység megvalósításához elengedhetetlen legyen (lásd ilyen értelemben az Ygeia ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 26. pontját). Ebből az következik, hogy az alapügyben az alapítvány által közvetítői minőségben végzett szolgáltatásnyújtás csak akkor lehet adómentes, ha megállapítást nyer, hogy elengedhetetlen a gyermekfelügyeleti szolgáltatáshoz.

26 E vonatkozásban az alapítvány álláspontja az, hogy a szülők nem vehették igénybe a napközi szülők által nyújtott gyermekfelügyeleti szolgáltatást anélkül, hogy az alapítvány által közvetítői minőségben nyújtott szolgáltatáshoz folyamodtak volna; ezzel szemben a holland kormány és a Bizottság azt adta elő, hogy a felügyelt gyermekek szülei és a napközi szülők más úton is (például hirdetés vagy nyereségérdekelt ügynökségek révén) kapcsolatba léphettek egymással.

27 Amint azt a főtanácsnok indítványának 55–57. pontjában helyesen megállapította, önnmagában a gyermekfelügyeletet vállaló összes ismert személy jegyzékével való rendelkezés, illetve e jegyzéknek a szülők részére történő átadása nem minősíthető elengedhetetlen szolgáltatásnak. Ha azonban az alapítvány által a napközi szülők előélete ellenőrzésével, illetőleg képzésével kapcsolatban folytatott tevékenység lehetővé teszi a kizárólag szakértelemmel rendelkező, megbízható és olyan napközi szülők kiválasztását, akiknek személye szavatolja, hogy a gyermekek felügyelete magasabb színvonalú annál, mint amelyet a szülők az alapítvány szolgáltatásainak igénybevétele nélkül kaphattak volna, akkor e szolgáltatásokat elengedhetetlennek lehet tekinteni a minőségi gyermekfelügyelet megvalósulásához.

28 A kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy – tekintettel az előtte folyó eljárás tényállására – az alapítványnak a szülők számára a szülők és napközi szülők közötti közvetítői minőségben végzett szolgáltatásnyújtása folytán igénybe vett gyermekfelügyeleti szolgáltatás olyan természetű és minőségű-e, hogy az alapítvány által kínált szolgáltatáshoz hasonló közvetítői szolgáltatás igénybevétele nélkül nem lenne lehetséges azonos értékű szolgáltatáshoz jutni.

29 Ezenkívül a holland kormány másodlagosan arra hivatkozik, hogy az említett szolgáltatásnyújtást azért is ki kell zárni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontja szerinti adómentességből, mert lényegében a HÉA hatálya alá tartozó nyereségérdekelt vállalkozásokkal közvetlenül versengő tevékenység folytatása révén az alapítvány kiegészítő bevételekhez juttatását célozza. Minthogy azonban az ilyen érv vizsgálatához lényegében olyan ténybeli kérdések értékelése szükséges, amelyek nem tartoznak az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása tárgyában eljáró Bíróság hatáskörébe, a kérdést előterjesztő bíróságra hárul ezen érv megalapozottságának a vizsgálata, amelynek során az alapeljárásban felmerült összes konkrét adatot figyelembe kell venni.

30 A feltett kérdésre tehát úgy kell válaszolni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) és h) pontjának az ugyanezen cikk (2) bekezdésének b) pontjával való együttes olvasatát úgy kell értelmezni, hogy az említett rendelkezések alapján a közjogi jogi személy vagy az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmény által a gyermekfelügyeleteti szolgáltatást igénybe venni kívánó és az azt kínáló személyek közötti közvetítői minőségben végzett szolgáltatásnyújtás csak abban az esetben adómentes, ha:

– a gyermekfelügyeleti szolgáltatás maga is megfelel az említett rendelkezésekben foglalt adómentességi feltételeknek;

– a gyermekfelügyeleti szolgáltatás olyan természetű és minőségű, hogy a szülők nem lehetnek biztosak abban, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló közvetítői szolgáltatás igénybevétele nélkül is azonos értékű szolgáltatáshoz jutnak;

– e közvetítői szolgáltatások alapvetően nem azt célozzák, hogy a HÉA hatálya alá tartozó nyereségérdekelt vállalkozásokkal közvetlenül versengő tevékenység folytatása révén a szolgáltatást nyújtó kiegészítő bevételekhez jusson.

A költségekről

31 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) és h) pontjának az ugyanezen cikk (2) bekezdésének b) pontjával való együttes olvasatát úgy kell értelmezni, hogy a közjogi jogi személy vagy az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmény által a gyermekfelügyeleteti szolgáltatást igénybe venni kívánó és az azt kínáló személyek közötti közvetítői minőségben végzett szolgáltatásnyújtás csak abban az esetben adómentes az említett rendelkezések alapján, ha:

– **a gyermekfelügyeleti szolgáltatás maga is megfelel az említett rendelkezésekben foglalt adómentességi feltételeknek;**

– **a gyermekfelügyeleti szolgáltatás olyan természetű és minőségű, hogy a szülők nem lehetnek biztosak abban, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló közvetítői szolgáltatás igénybevétele nélkül is azonos értékű szolgáltatáshoz jutnak;**

– **e közvetítői szolgáltatások alapvetően nem azt célozzák, hogy a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozó nyereségérdekelt vállalkozásokkal közvetlenül versengő tevékenység folytatása révén a szolgáltatást nyújtó kiegészítő bevételekhez jusson.**

Aláírások