

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F. G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 15 września 2005 r.¹(1)

Sprawa C-415/04

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

Stichting Kinderopvang Enschede

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 jakiegokolwiek 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 jakiegokolwiek działania gospodarczego – to jest działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów – bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

5. Zgodnie z art. 11 cz. 1 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 cz. 1 A szóstej dyrektywy zwalnia z podatku VAT pewne rodzaje działalności wykonywane w interesie publicznym. Odpowiednia cz. 1 ust. 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], ściśle 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 ściśle 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. Ust. 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), jeżeli:

- 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 zadowolający dla obydwu stron, pomiędzy opiekunem a rodzicem 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 będzie 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 części A ust. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

14. Sąd apelacyjny uznał, że fundacja prowadzi działalność w zakresie opieki nad dziećmi oraz że trudno jest uznać, że czynności pośrednictwa dotyczące niezależnych opiekunów „nie są wyczerpująco celom opieki nad dziećmi”(8), pomimo tego, że nie polega ona na bezpośrednim zaangażowaniu w sprawowanie takiej opieki. W związku z tym sąd apelacyjny uznał, że działalność ta należy do zakresu rzeczowego zwolnienia podatkowego.

15. Organy podatkowe wniosły kasację do Hoge Raad, twierdząc, że występuje w charakterze pośrednika, fundacja świadczy odrębne usługi na zasadach komercyjnych polegających na kojarzeniu ze sobą podaży i popytu w określonej dziedzinie. Usługa ta nie polega na sprawowaniu opieki nad dziećmi, a fundacja świadczy ją, nie występuje jako „podmiot sprawujący opiekę nad dziećmi jako taką” w rozumieniu niderlandzkich 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

należą do zakresu zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g), ewentualnie h) lub i) szóstej dyrektywy. W związku z powyższym skierować następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 13 cz. 1 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 fundacja uważa, że należy za podmiot uznany [przez państwo czeskie] 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 zostało wniesiono 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 cz. 1 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.

23. W tej sytuacji ograniczyć swój 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 usługi, ale co jakiś czas w późniejszym okresie; mogą one różnić się znacznie zarówno pod względem okresu, jak i całkowitej kwoty, ale również te nie zależą od jakiejkolwiek cechy poczynionej 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 te? niezale?ny opiekun; fundacja nie ponosi odpowiedzialno?ci za niezale?n? opiek?, w zwi?zku z któr? naliczane s? op?aty.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Zakres

25. Pytanie dotyczy tego, czy ?wiadczone przez fundacij? us?ugi po?rednictwa, takie jak us?ugi opisan?e w postanowieniu odsy?aj?cym, s? zwolnione z podatku na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g), h) lub i).
26. Aby tak by?o, musz? one by? ?ci?le zwi?zane(10) z dzia?alno?ci? opisan? w tych przepisach.
27. ?wiadczone przez fundacij? us?ugi po?rednictwa zosta?y okre?lone przez Hoge Raad jako „zwi?zane z opiek? nad dzie?mi [...] w domach rodziców przyjmuj?cych”.
28. Nie mog? one by? zatem zwi?zane z opiek? nad dzie?mi sprawowan? przez sam? fundacij? – w stosunku do której nie mo?na stwierdzi?, ?e fundacja wyst?puje w charakterze „po?rednika” i za któr? fundacja nie pobiera spornej op?aty godzinowej – lecz z opiek? nad dzie?mi sprawowan? przez niezale?nych opiekunów.
29. Zgadzam si? z rz?dem niderlandzkim, i? nie ma podstaw dla przyj?cia, ?e taka opieka nad dzie?mi nale?y do kategorii edukacji, o której mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) sz?stej dyrektywy. Mo?liwe jest oczywi?cie ??czenie opieki na dzie?mi z elementami edukacji bez wzgl?du na wiek dziecka, pomimo i? mo?e si? zdarzy?, ?e niektórzy niezale?ni opiekunowie rzeczywi?cie uznaj?, i? maj? do spe?nienia pewn? rol? edukacyjn?, to jednak nic nie wskazuje na to, ?e edukacja jest nieodzown? cz???ci? omawianej tutaj opieki nad dzie?mi.
30. Niemniej jednak wydaje si?, ?e, co nie zosta?o zakwestionowane, opieka nad dzie?mi zasadniczo mo?e zosta? obj?ta zakresem dzia?a? „na rzecz opieki i pomocy spo?ecznej [pomocy spo?ecznej i zabezpieczenia spo?ecznego]” i/lub dzia?a? „zwi?zanych z opiek? nad dzie?mi i m?dzie??” w rozumieniu, odpowiednio, art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) oraz h). Jako ?e warunki, od których uzale?nione jest stosowanie tych zwolnie? podatkowych, s? identyczne, dokonywania wyboru pomi?dzy jednym lub drugim.
31. Nie ma sporu co do tego, ?e fundacja jest podmiotem uznanym przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie za maj?cy charakter spo?eczny w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) oraz h).
32. Fundacja podkre?la ponadto, i? wy??cznie za spraw? ?wiadczonych przez ni? us?ug po?rednictwa rodzice maj? dost?p do us?ug ?wiadczonych przez niezale?nych opiekunów znajduj?cych si? w kartotece, a w szczeg?lno?ci – dzi?ki sprawdzaniu opiekunów i doradztwu – do opiekunów najbardziej odpowiednich. Us?ugi ?wiadczone przez fundacij? uznaj? nale?y za warunek wst?pny sprawowania opieki na dzie?mi, a zatem za dzia?alno?? pomocnicz? wzgl?dem tej opieki.
33. Jednak rz?d niderlandzki i Komisja uwa?aj?, ?e ?wiadczonych przez fundacij? us?ug po?rednictwa nie mo?na uzna? za „?ci?le zwi?zanych” z opiek? nad dzie?mi sprawowan? przez niezale?nych opiekunów oraz ?e opieka nad dzie?mi nie mo?e stanowi? podstawy do zwolnienia zwi?zanej z ni? us?ugi z podatku, poniewa? sama nie jest z tego podatku zwolniona.

34. Rząd niderlandzki podnosi następnie, jako ewentualny argument, iż zwolnienie jest wyłączone przez art. 13 cz. 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 może być 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 mogłyby 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 mogły 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 swoją sytuację, wnioskując o zwolnienie z podatku spornej usługi; trudno jednak przewidzieć, czy zwolnienie to będzie zawsze korzystne dla innych podmiotów mogących świadczyć podobne usługi. Wątpliwe jest zatem wyważone i neutralne podejście do interpretacji wątpliwych przepisów.

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

38. Lista zwolnień zawarta w art. 13 cz. 2 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 „ściśłego” 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 dotyczy, że dotyczy? ustalenia miejsca dostawy, a nie istnienia zwolnienia z podatku, to także w szczególności odnosi 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 cz. 1 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 i usługi ściśle związane [z edukacją] podlegały podatkowi VAT (a utrudnienie takie nie miałyby miejsca w wyniku opodatkowania projektów badawczych realizowanych odpłatnie) i po drugie, nawet jeżeli projekty takie uznaje 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 znaczny koszt 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 [usługą] a daną działalnością nieuchronnie oznacza, że owo świadczenie jest konieczne dla osiągnięcia celów tej działalności.

45. Ponieważ jednak wszystkie postanowienia art. 13 cz. 1 ust. 1 stosujące kryterium ścisłego związku podlegają także warunkowi określonemu w tiret pierwszym art. 13 cz. 1 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 później w punkcie iii).

ii) Czy podstawę 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 cz. 1 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”.

47. Wspólną cechą postanowień art. 13 cz. 1 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, zwi?zkowym, niemaj?cy celu zarobkowego lub te? inny podobny podmiot; wszystkie te postanowienia podlegaj? te? zastrze?eniu sformu?owanemu w art. 13 cz??? A ust. 2 lit. b).

48. Postanowienia te ró?ni? si? jednak co do sposobu, w jaki zwi?zek ten jest wyra?ony: „opieka szpitalna i medyczna, jak równie? dzia?alno?? jej towarzyszc?ca” (lit. b)); „dostawa towarów i ?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zanych z dzia?aniami na rzecz opieki i pomocy społecznej, opiek? nad dzie?mi i m?odzie??” (lit. g) oraz h)); edukacja dzieci i m?odzie?y, „?ycznie ze ?wiadczeniem us?ug i dostaw? towarów ?ci?le z tak? dzia?alno?ci? zwi?zanych” (lit. i)); „?wiadczenie us?ug i dostawy towarów ?ci?le z nimi zwi?zanych” na rzecz cz?onków okre?lonych organizacji (lit. l)); „okre?lone us?ugi ?ci?le zwi?zane z edukacj? sportow? i kultur? fizyczn?” (lit. m)); niektóre us?ugi kulturalne „i dostawa towarów ?ci?le z nimi zwi?zanych” (lit. n)).

49. Interpretuj?c te postanowienia dos?ownie, mo?na by twierdzi?, ?e lit. b), i), l) oraz n) zwalniaj? okre?lone dzia?ania wykonywane w interesie publicznym wraz z innymi dostawami towarów i ?wiadczeniem us?ug ?ci?le powi?zanymi z dzia?alno?ci? zwolnion? od podatku, podczas gdy lit. g), h) oraz m) zwalniaj? okre?lone dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zane z okre?lon? dzia?alno?ci? – bez wzgl?du na to, czy dzia?alno?? ta jest zwolniona od podatku, czy te? nie.

50. Drugi cz?on tego rozumowania nie wydaje si? jednak mo?liwy do obrony. Wydaje si? pozostawa? w sprzeczno?ci z logik? tych przepisów (jak twierdzi Komisja) oraz z brzmieniem pierwszego tiret art. 13 cz??? A ust. 2 lit. b), które stanowi, i? ?wiadczenie us?ug lub dostawa towarów musz? by? „konieczne do dokonywania transakcji podlegaj?cych zwolnieniu” (jak wskazuje rz?d niderlandzki).

51. Wydaje si? wi?c, ?e aby ?ci?le zwi?zane dostawy towarów lub ?wiadczenie us?ug mog?y by? zwolnione z podatku, zwolniona z niego musi by? tak?e dzia?alno?? g?ówna, która ponadto musi spe?nia? wszystkie wymogi warunkuj?ce zwolnienie – w tym wymóg, aby dzia?alno?? ta by?a wykonywana przez podmiot prawa publicznego lub inny podmiot uznany za maj?cy charakter społeczny(14).

52. W zwi?zku z tym, je?eli fundacja wyst?puje tylko jako po?rednik, to aby jej us?ugi ?wiadczone w tym charakterze by?y zwolnione z podatku na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) lub h), równie? us?ugi opieki nad dzie?mi ?wiadczone przez niezale?nych opiekunów, z którymi us?ugi [fundacji] s? zwi?zane, musz? spe?nia? wymogi warunkuj?ce zwolnienie z podatku na mocy tych przepisów.

53. Jest oczywistym, ?e niezale?ni opiekunowie nie s? podmiotami prawa publicznego. Do Trybuna?u nie nale?y rozstrzyganie, czy zostali oni uznani za podmioty maj?ce charakter społeczny. Takie uznanie nale?y do w?adz krajowych, dysponuj?cych w tym zakresie pewnym stopniem swobodnego uznania, który realizuj? zgodnie z prawem wspólnotowym i z zastrze?eniem kontroli s?dowej(15). Je?eli chodzi o mo?liwo?? uznania za takie podmioty niezale?nych opiekunów, to mo?na odes?a? do wyroków Trybuna?u w sprawie Bulthuis-Griffioen(16) i w sprawie Gregg(17), z których wynika, i? osoby fizyczne mog? kwalifikowa? si? do takiego uznania tylko wówczas, gdy „prowadz? dzia?alno?? gospodarcz?”.

iii) Czy us?ugi po?rednictwa s? konieczne dla us?ugi sprawowania opieki nad dzie?mi?

54. Trudno sobie wyobrazi?, aby rodzic korzysta? z us?ug opieki nad dzie?mi bez uprzedniego skontaktowania go z opiekunem. Fundacja podkre?la, i? dost?p do omawianych us?ug opieki nad

dzie?mi jest mo?liwy wy??cznie poprzez ?wiadczone przez ni? po?rednictwo. Jednak rz?d niderlandzki twierdzi, ?e dost?pne s? równie? inne kana?y, np. og?oszenia lub agencje po?rednictwa.

55. Wydaje mi si?, ?e gdyby dzia?alno?? fundacji polega?a wy??cznie na prowadzeniu spisu wszystkich znanych jej os?b oferuj?cych us?ugi opieki nad dzie?mi i udost?pnianiu tego spisu rodzicom, us?ugi takiej na pewno nie mo?na by nazwa? konieczn?. Istnieje bowiem wiele innych sposob?w umo?liwiaj?cych rodzicom skontaktowanie si? z potencjalnymi opiekunami.

56. Je?eli jednak dzia?alno?? polegaj?ca na sprawdzaniu [opiekun?w] oraz szkoleniach ma taki charakter, i? dzi?ki po?rednictwu fundacji uzyskuje si? dost?p do opiekun?w tak kompetentnych i godnych zaufania, ?e rodzice nie byliby w stanie znale?? ich w inny spos?b, to w?wczas us?ugi takie mo?na uzna? za konieczne dla uzyskania dost?pu do us?ug opieki nad dzie?mi o takiej jako?ci, nawet je?eli fundacja nie bierze odpowiedzialno?ci za wady faktycznie sprawowanej opieki.

57. Jestem zatem zdania, i? spraw? odpowiedniej oceny stanu faktycznego jest ustalenie tego, czy udost?pniana opieka jest us?ug? tego rodzaju lub o takiej jako?ci, ?e rodzice nie mogliby jej zapewni? bez us?ug po?rednictwa ?wiadczonych przez fundacj?.

iv) Czy g??wnym celem jest osi?gni?cie dodatkowego dochodu oraz czy [us?ugi te] s? konkurencyjne wzgl?dem us?ug ?wiadczonych na zasadach komercyjnych, podlegaj?cych podatkowi VAT?

58. Jest to ponownie pytanie dotycz?ce stanu faktycznego, na kt?re Trybuna? nie mo?e udzieli? odpowiedzi, przy czym w zwi?zku z tym pytaniem nie podniesiono w niniejszej sprawie ?adnej kwestii interpretacyjnej. W aktach sprawy brak potwierdzenia tego, i? agencje po?rednictwa w rzeczywisto?ci ?wiadcz? us?ugi podobne do us?ug ?wiadczonych przez fundacj?, cho? rz?d niderlandzki twierdzi, ?e tak rzeczywi?cie jest. Je?eli niezb?dna oka?e si? ocena celu oferowanej us?ugi, by? mo?e nale?a?oby wzi?? pod uwag? z jednej strony status fundacji jako podmiotu niemaj?cego celu zarobkowego, a z drugiej strony – kwot? i spos?b obliczania spornej op?aty.

Wnioski

59. W ?wietle powy?szych ustale? uwa?am, ?e Trybuna? powinien udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Hoge Raad:

?wiadczenie us?ug po?rednika mi?dzy osobami poszukuj?cymi a osobami oferuj?cymi us?ug? opieki nad dzie?mi wykonywane przez podmiot prawa publicznego lub podmiot uznany przez zainteresowane pa?stwa cz?onkowskie za maj?cy charakter spo?eczny mo?e podlega? zwolnieniu na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. g) lub h) sz?stej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatk?w obrotowych – wsp?lny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, wy??cznie w przypadku gdy:

– opodatkowanie podatkiem VAT utrudni?oby dost?p do us?ug opieki nad dzie?mi poprzez podniesienie ich koszt?w;

- 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 działalnościami przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, podlegających podatkowi VAT.

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”.

3 – Są oni zwani „rodzicami przyjmującymi”. Nazywa ich jednak bądź „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.

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 dzieci świadczoną przez samą fundację w 2005 r. wahała się pomiędzy 5,34 a 6,07 EUR.

7 – Około 2 920 EUR.

8 – Jak ujęte to Hoge Raad, „... niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar”.

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 osobiwością 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 jakiegokolwiek różnicy znaczeniowej.

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.

13 – Zobacz uwagi zawarte w pkt 24.

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.

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 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?216/97 Gregg, Rec. str. I?4947, zw?aszcza jego punkty od 14 do 19.