

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

12. března 2015(\*)

„řízení o předběžné otázce – DPH – Směrnice 2006/112/ES – článek 132 odstavec 1 písm. g) – Osvobození poskytování služeb úzce souvisejícího se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením od daní – Pojem ‚subjekty uznávané za subjekty sociální povahy‘ – Pracovní agentura – Poskytnutí kvalifikovaných poskytovatelů – Vyloučení osvobození od daní“

Ve věci C-594/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 21. srpna 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 21. listopadu 2013, v řízení

**„go fair“ Zeitarbeit OHG**

proti

**Finanzamt Hamburg-Altona,**

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení K. Jürimäe (zpravodajka), předsedkyně senátu, J. Malenovský a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. října 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „go fair“ Zeitarbeit OHG L. Gausem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Irsko E. Creedon a G. Hodge, jakož i M. Heneghanem a N. J. Traversem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem, C. Soulay a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) a čl. 134 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, a oprava Úř. věst 2007, L335, s. 60).

2 Tato žádost byla podána v rámci opravného prostředku „Revision“, podaném v řízení, v němž proti sobě stojí společnost „go fair“ Zeitarbeit OHG (dále jen „go fair“) a Finanzamt Hamburg-Altona (finanční úřad) v souvislosti se zdaněním služeb poskytnutých žalobkyní daní z obratu v daňovém roce 2010.

## Právní rámec

### *Směrnice 2006/112*

3 Článek 9 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

4 Článek 10 této směrnice stanoví:

„Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána ‚samostatně‘, jak [je] stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.“

5 Kapitola 2 hlavy IX uvedené směrnice je nadepsána „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“. Tato kapitola obsahuje články 132 až 134.

6 Podle čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice osvobodí členské státy od daní tato plnění:

„poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy.“

7 Článek 134 této směrnice stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daní;

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími [dani z přidané hodnoty (dále jen ‚DPH‘)].“

### *Německé právo*

8 Podle § 4 bodu 16 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ve znění zákona ze dne 19. prosince 2008, BGBl. 2008 I, s. 2794, dále jen „UStG“), jsou od této daní osvobozeny:

„služby úzce související s provozem péčovatelství zařízením pro osoby vyžadující fyzickou, duševní nebo psychickou pomoc, poskytované

[...]

k) zařízenými, u nichž byly v předchozím kalendářním roce náklady na péči zcela nebo z převážné části hrazeny nejméně ve 40 % případů zákonnými subjekty sociálního zabezpečení nebo sociální pomoci.

Služby ve smyslu první vety, které poskytují zařízení podle bodů b) až k), jsou osvobozeny od daně, pokud se podle jejich povahy jedná o služby, které jsou předmětem uznání, smlouvy či dohody podle sociálního práva nebo jsou propláceny.“

9 Ustanovení § 12 odst. 1 zákona o dočasném přidělování zaměstnanců (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, s. 158, ve znění zákona ze dne 23. prosince 2002, BGBl. 2002 I, s. 4607) stanoví:

„Smlouva mezi pracovní agenturou a uživatelem vyžaduje písemnou formu. V této listině pracovní agentura prohlásí, zda je držitelem povolení podle § 1. Uživatel v listině uvede zvláštní znaky činnosti, jež má být vykonávána agenturním zaměstnancem a jaká profesní kvalifikace je k ní potřebná, jakož i základní pracovní podmínky včetně odměny za práci, které platí v podniku uživatele pro srovnatelného zaměstnance [...]“

### **Spor v povodním zařízení a podobné otázky**

10 Společnost „go fair“ je veřejnou obchodní společností (offene Handelsgesellschaft – OHG), jejímž předmětem činnosti je poskytování zaměstnanců na základě zákona o dočasném přidělování zaměstnanců,

11 Jako pracovní agentura poskytla v průběhu roku péčovatelství personál, který zaměstnává, to znamená ošetřovatele a geriatrické péčovatele, k dispozici nemocničním nebo ambulantním péčovatelstvým zařízením ve smyslu § 4 bodu 16 UStG. Zaměstnanci společnosti „go fair“ byli z organizačního hlediska zařazeni do příslušného péčovatelství zařízení. Poskytovali péčovatelství služby z pověření tohoto zařízení a byli vázáni jeho pokyny. Hierarchický a odborný dohled nad činností agenturních zaměstnanců příslušel rovněž uvedeným péčovatelstvým zařízením.

12 Rozhodnutím o stanovení zálohy na daň z obrátu za měsíc září 2010 ze dne 18. října 2010 Finanzamt Hamburg-Altona uplatnil na příjmy pocházející ze služeb poskytovaných společností „go fair“ základní daňovou sazbu. Žalobu společnosti „go fair“ namířenou proti tomuto rozhodnutí Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) zamítl.

13 Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud), k němuž podala společnost „go fair“ opravný prostředek „Revision“, konstatuje, že tato společnost nesplňuje podmínky stanovené v § 4 bodu 16 písm. k) UStG, jelikož neprovozuje zařízení nabízející péči určenou osobám vyžadujícím fyzickou, duševní nebo psychickou pomoc, nýbrž poskytuje službu spočívající v dočasném přidělování agenturních zaměstnanců. Její příjmy tedy nejsou na základě tohoto ustanovení osvobozeny od daně.

14 Uvedený soud má nicméně za to, že společnost „go fair“ poskytovala služby „úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu § 1. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, a že nelze vyloučit, že by se mohla tohoto ustanovení přímo dovolávat, a využít tak v něm stanoveného osvobození od daně.

15 Za těchto okolností se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) K výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112:

a) Může členský stát vykonávat diskreční pravomoc, která je mu přiznána v souvislosti s uznáním určitého zařízení jako subjektu sociální povahy, takovým způsobem, že sice uznává osoby, které poskytují svá plnění sociálním pojišťovnám a pojišťovnám poskytujícím pojištění pro případ odkázanosti (Sozial und Pflegekassen), avšak nikoli pečovatele se státní zkouškou, kteří poskytují své služby přímo osobám odkázaným na péči?

b) Pokud musejí být pečovatelé se státní zkouškou uznáni jako subjekty sociální povahy: vyplývá uznání agentury práce, která dočasně přiděluje pečovatele se státní zkouškou uznaným pečovatelem zařízením (cílové zařízení), z uznání dočasně přidělených zaměstnanců?

2) K výkladu čl. 134 písm. a) směrnice 2006/112:

Je poskytnutí pečovatelů se státní zkouškou pro poskytování pečovatelem služeb cílového zařízení (uživatelé) nezbytné jako plnění úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením, jestliže přijímající zařízení nemůže vykonávat činnost bez takovýchto zaměstnanců?“

## **K předběžným otázkám**

### *K první otázce*

16 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pečovatelé se státní zkouškou, kteří poskytují své služby přímo osobám odkázaným na péči, nebo pracovní agentura, která poskytuje takové pečovatele k dispozici zařízením uznaným za zařízení sociální povahy, spadají pod pojem „subjekty uznávané za subjekty sociální povahy“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

17 Úvodem je třeba připomenout, že výrazy použité k úpravě osvobození v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v tomto článku 132 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (viz rozsudky Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16; Komise v. Nizozemsko, C-79/09, EU:C:2010:171, bod 49; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22, jakož i Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, body 26 a 27).

18 Ze znění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 vyplývá, že osvobození stanovené tímto ustanovením se použije na poskytování služeb a dodání zboží, která zaprvé úzce souvisejí se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením a zadruhé jsou poskytována veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy (viz rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34, jakož i Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21).

19 Co se týče konkrétní posledně uvedeného ustanovení, které je předmětem první předběžné otázky, je v zásadě v cíl vnitrostátního práva každého členského státu, aby stanovilo

pravidla, podle kterých mohou být subjekty, které o to požádají, uznány. členské státy disponují v tomto ohledu diskreční pravomocí (viz rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26).

20 Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že za účelem určení subjektů, jejichž „sociální povaha“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 musí být pro účely tohoto ustanovení uznána, musí vnitrostátní orgány v souladu s unijním právem a pod kontrolou vnitrostátních soudů vzít v úvahu několik faktorů. Mezi tyto faktory může patřit existence zvláštních ustanovení, ať vnitrostátních nebo regionálních, právních nebo správních, daňových nebo ustanovení sociálního zabezpečení, povaha obecného zájmu na činnostech dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti jsou již takto uznány, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou případně převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (v tomto smyslu viz rozsudky Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, body 57 a 58; Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 53, jakož i Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31).

21 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že německý zákonodárce neuznal takové pracovní agentury, jako je společnost „go fair“, poskytující zaměstnance k dispozici pečovatelským zařízením za subjekty sociální povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.

22 V tomto kontextu chce uvedený soud zaprvé vědět, zda se uznání subjektů za subjekty sociální povahy členským státem, které je podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 nezbytné k osvobození od daně podle tohoto ustanovení, vztahuje rovněž na pečovatele se státní zkouškou, kteří poskytují své služby přímo osobám odkázaným na péči, aniž jsou náklady hrazeny orgány sociálního zabezpečení, a zda je tedy omezení ve vnitrostátním právu slučitelné s unijním právem.

23 V tomto ohledu stačí připomenout, že v souladu s článkem 9 této směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost. Podle článku 10 uvedené směrnice tedy tato podmínka vylučuje ze zdanění zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

24 Osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 tedy nelze uplatnit přímo na zaměstnance takové pracovní agentury, jako je „go fair“.

25 Každopádně, jak správně uvedla Evropská komise, jedinými plně relevantními za okolností věci v původním řízení nejsou služby, které zaměstnanci společnosti „go fair“ poskytují v rámci vztahu podřízenosti k pečovatelským zařízením osobám, které vyžadují pomoc nebo péči, nýbrž služby nabízené touto pracovní agenturou, to znamená poskytování těchto zaměstnanců.

26 Přestože poslední uvedená společnost není podle německých právních předpisů uznána za subjekt sociální povahy, chce předkládající soud zadruhé vědět, zda se taková společnost může, z důvodu své činnosti zajišťování kvalifikovaných pečovatelských, dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 s cílem dovodit z ní právo být uznána za „subjekt sociální povahy“.

27 Co se týče pojmu „subjekt“ uvedeného v tomto ustanovení, z judikatury vyplývá, že je dostatečně široký na to, aby do něj byly zahrnuty soukromé subjekty, jejichž cílem je dosahování zisku (viz rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 35, jakož i citovaná judikatura). Veřejnou obchodní společnost, jako je „go fair“, tudíž lze považovat za „subjekt“ ve smyslu tohoto ustanovení.

28 Naproti tomu v případě výrazu „sociální povahy“ je nutné konstatovat, že zajištění zaměstnanců jako takové nepředstavuje poskytování služeb obecného zájmu uskutečňované v sociální oblasti. V tomto ohledu je irrelevantní, zda jsou dotčení zaměstnanci poskytovateli či zda jsou přiděleni k uznaným poskyvatelským zařízením.

29 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že ani poskyvatelé se státní zkouškou, kteří poskytují své služby přímo osobám odkázaným na péči, ani pracovní agentura, která poskytuje takové poskytovatele k dispozici k zařízením uznaným za zařízení sociální povahy, nespádají pod pojem „subjekty uznávané za subjekty sociální povahy“ uvedený v tomto ustanovení.

#### *Ke druhé otázce*

30 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku není namístě na druhou otázku odpovídat.

#### **K nákladům řízení**

31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodňového řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

**Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že ani poskyvatelé se státní zkouškou, kteří poskytují své služby přímo osobám odkázaným na péči, ani pracovní agentura, která poskytuje takové poskytovatele k dispozici k zařízením uznaným za zařízení sociální povahy, nespádají pod pojem „subjekty uznávané za subjekty sociální povahy“ uvedený v tomto ustanovení.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.