

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

12. ožujka 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članak 132. stavak 1. točka (g) – Izuzeće isporuka usluga usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu – Pojam ‚tijela koja se priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti‘ – Agencija za privremeno zapošljavanje – Stavljanje na raspolaganje kvalificiranih njegovatelja/zaposlenika – Isključenje izuzeća“

U predmetu C-594/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka), odlukom od 21. kolovoza 2013., koju je Sud zaprimio 21. studenoga 2013., u postupku

„go fair“ Zeitarbeit OHG

protiv

Finanzamt Hamburg-Altona,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, J. Malenovský i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. listopada 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „go fair“ Zeitarbeit OHG, L. Gause, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za Irsku, E. Creedon i G. Hodge kao i M. Heneghan i N. J. Travers, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Cordewener, C. Soulay i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) i članka 134. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1. i ispravak SL 2007, L 335, str. 60.) (SL,

posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru zahtjeva za reviziju izmeđ u društva „go fair“ Zeitarbeit OHG (u daljnjem tekstu: „go fair“) i Finanzamta Hamburg-Altona (porezna uprava) u vezi s oporezivanjem isporuke usluga izvršenih od strane tužitelja porezom na promet za poslovnu godinu 2010.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Članak 9. stavak 1. podstavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

„Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.“

4 Članak 10. te direktive propisuje:

„Uvjetom iz članka 9. stavka 1. koji govori da se gospodarska aktivnost mora provoditi 'samostalno', isključuju se iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.“

5 Poglavlje 2. glave IX. navedene direktive je naslovljeno „Izuzetak koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa“. To poglavlje sadrži članke 132. od 134.

6 U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (g) iste direktive, države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

„isporuka usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje pružaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti;“

7 Članak 134. te direktive predviđa:

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzetak iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

- a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;
- b) kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u.“

Njemačko pravo

8 U skladu s člankom 4. stavkom 16. Zakona o porezu na promet (Umsatzsteuergesetz, u njegovoj verziji koja proizlazi iz zakona od 19. prosinca 2008., BGBl. 2008 I, str. 2794., u daljnjem tekstu: UStG), izuzete su od toga poreza:

„isporuke usluga usko vezanih s iskorištavanjem ustanova za pomoć ili zdravstvenu zaštitu osoba kojima je potrebna fizička, mentalna ili psihološka pomoć koju pružaju

[...]

k) ustanove čije su troškove za pomoć ili skrb tijekom prethodne kalendarske godine u

najmanje 40 % slu?ajeva u cijelosti ili u velikoj mjeri pla?ali zakonski nositelji socijalnog osiguranja ili socijalne pomo?i.

Isporuke usluga u smislu prve re?enice, koje pru?aju ustanove na temelju to?aka (b) do (k), izuzete su ako su to po naravi isporuke usluga na koje se odnosi priznanje, ugovor ili sporazum na temelju socijalnog prava ili naknade troškova.“

9 ?lanak 12. stavak 1. Zakona o ure?enju ustupanja radnika (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, str. 158., u njegovoj verziji koja proizlazi iz zakona od 23. prosinca 2002., BGBl. 2002 I, str. 4607.) propisuje:

„Ugovor izme?u agencije za privremeno zapošljavanje i korisnika mora biti sklopljen u pisanom obliku. Agencija za privremeno zapošljavanje u tom aktu mora navesti ima li odobrenje iz ?lanka 1. Korisnik u tom aktu mora navesti posebne karakteristike predvi?ene djelatnosti koju ?e obavljati ustupljeni radnik i profesionalne kvalifikacije nu?ne za tu djelatnost, kao i bitne uvjete rada, a osobito pla?u, koji se primjenjuju u odnosu na usporedivog radnika zaposlenog kod korisnika [...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Društvo „go fair“ javno je trgova?ko društvo (offene Handelsgesellschaft ? OHG) koje stavlja na raspolaganje radnike na temelju Zakona o ure?enju ustupanja radnika.

11 Kao agencija za privremeno zapošljavanje, ono je tijekom 2010. stavilo na raspolaganje njegovatelje koji su kod njega bili zaposleni, tj. medicinske sestre i njegovatelje starijih osoba, bolni?kim i izvanbolni?kim zdravstvenim ustanovama u smislu ?lanka 4. stavka 16. UStG?a. Radnici društva „go fair“ bili su organizacijski uklju?eni u zdravstvene ustanove u pitanju. Oni su pru?ali usluge skrbi po uputama tih ustanova i u tom smislu su bili obvezani njima. Zdravstvene ustanove u pitanju tako?er su bile odgovorne za slu?beni i strukovni nadzor djelatnosti ustupljenih radnika.

12 Odlukom od 18. studenoga 2010. u vezi s predujmom poreza na promet za rujana 2010., Finanzamt Hamburg?Altona odlu?io je na prihod koji proizlazi iz isporuke usluge koje je izvršilo društvo „go fair“ primijeniti op?u stopu poreza. Finanzgericht Hamburg (financijski sud u Hamburgu) odbio je tu?bu društva „go fair“ protiv te odluke.

13 Bundesfinanzhof (savezni financijski sud) je, nakon što mu je društvo „go fair“ podnijelo zahtjev za reviziju, utvrdio da to društvo ne ispunjava uvjete propisane ?lankom 4. stavkom 16. to?kom (k) UStG?a jer ono ne iskorištava ustanovu koja nudi skrb osobama kojima je potrebna fizi?ka, mentalna ili psihološka pomo?, ve? uslugu ustupanja radnika zaposlenih na odre?eno vrijeme. Njegov prihod stoga nije izuzet od poreza na temelju te odredbe.

14 Me?utim, navedeni sud smatra da je društvo „go fair“ isporu?ilo usluge „usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu“ u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive 2006/112 i da nije mogu?e isklju?iti da se ono može izravno pozvati na tu odredbu i stoga uživati izuze?e propisano u njoj:

15 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Što se ti?e tuma?enja ?lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive 2006/112/EZ:

a) Može li se država ?lanica koristiti dodijeljenim joj diskrecijskim pravom priznavanja subjektu svojstva tijela koje je posve?eno socijalnoj dobrobiti na na?in da to svojstvo prizna osobama koje svoje usluge isporu?uju ustanovama socijalnog osiguranja i zdravstvene skrbi, ali ne i državno

certificiranim njegovateljima koji svoje usluge izravno pružaju osobama kojima je potrebna skrb?

b) Ako državno certificirane njegovatelje treba priznati kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti: proizlazi li iz priznanja tog svojstva ustupljenim zaposlenicima priznanje agenciji za privremeno zapošljavanje koja ustupa državno certificirane njegovatelje priznatim zdravstvenim ustanovama (ustanove korisnici)?

2. Što se tiče tumačenja članka 134. točka (a) Direktive 2006/112/EZ:

Je li stavljanje državno certificiranih njegovatelja na raspolaganje, kao transakcija usko povezana uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, nužno za isporuku usluga skrbi ustanove korisnika (kojoj su ustupljeni radnici) ako ustanova korisnik ne može poslovati bez takvih zaposlenika?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

16 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive 2006/112 tumačiti na način da su državno certificirani njegovatelji, koji svoje usluge pružaju izravno osobama koje trebaju tu skrb, i/ili agencija za privremeno zapošljavanje, koja takve zaposlenike stavlja na raspolaganje ustanovama priznatima kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti, obuhvaćeni pojmom „tijela koja se priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti“ u smislu navedene odredbe.

17 Najprije treba napomenuti da se uvjeti korišteni za utvrđivanje izuzeća iz članka 132. Direktive 2006/112 trebaju strogo tumačiti jer ona predstavljaju iznimke od općeg načela da se PDV obračunava na sve isporuke usluga koje je porezni obveznik obavio uz naplatu. Međutim, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima tih izuzeća i sa zahtjevima načela fiskalne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a. Stoga to pravilo strogog tumačenja ne znači da uvjete korištene za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka (vidjeti presude *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 16.; *Komisija/Nizozemska*, C-79/09, EU:C:2010:171, t. 49.; *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 22., kao i *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, t. 26. i 27.).

18 Iz teksta članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112 proizlazi da se izuzeće koje je propisano tom odredbom primjenjuje na isporuku usluga i robe koje su, s jedne strane, usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu i, s druge strane, koje pružaju subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti (vidjeti presude *Kingscrest Associates* i *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 34., kao i *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 21.).

19 Što se tiče toga posljednjeg uvjeta, koji čini predmet prvog prethodnog pitanja, načelno je na nacionalnom pravu svake države članice da propiše pravila u skladu s kojima takvo priznanje može biti odobreno ustanovama koje ga zahtijevaju. U tom smislu države članice raspoložu diskrecijskom ovlaštenju (vidjeti presudu *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 26.).

20 Međutim, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je na državnim tijelima, u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova, da uzmu u obzir više elemenata kako bi utvrdila koja tijela treba priznati u svrhu te odredbe kao „tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti“ u smislu članka 132. stavaka 1. točke (g) Direktive 2006/112. Među njima se mogu nalaziti i posebne odredbe, bilo da su nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog karaktera, poreznog ili

socijalnog karaktera, od općeg interesa u vezi s djelatnostima dotičnog poreznog obveznika, činjenica da je drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti već odobreno slično priznanje kao i činjenica da troškove isporuka u pitanju u velikoj mjeri mogu snositi zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite (vidjeti, u tom smislu, presude Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, t. 57. i 58.; Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 53., kao i Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 31.).

21 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da njemački zakonodavac nije priznao agencije za privremeno zapošljavanje, kakvo je društvo „go fair“, koje stavljaju na raspolaganje zaposlenike zdravstvenim ustanovama kao tijelima koja su posvećena socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112.

22 U tom kontekstu navedeni sud želi, kao prvo, saznati obuhvaća li priznanje tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti od strane države članice, koje se zahtijeva na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112 kako bi uživala izuzeće propisano tom odredbom, također državno certificirane njegovatelje koji svoje usluge izravno pružaju osobama kojima je potrebna skrb, a da pritom troškove ne snose tijela socijalne zaštite, i je li ograničenje u nacionalnom pravu stoga protivno pravu Unije.

23 U tom smislu, dovoljno je podsjetiti da u skladu s člankom 9. te direktive „porezni obveznik“ znači svaku osobu koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost. Stoga na temelju članka 10. navedene direktive, taj uvjet isključuje iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ako su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.

24 Slijedom toga, izuzeće propisano u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive 2006/112 ne može se izravno primijeniti na zaposlenike agencije za privremeno zapošljavanje kao što je „go fair“.

25 U svakom slučaju, kako pravilno tvrdi Europska komisija, jedine relevantne isporuke sukladno okolnostima u glavnom predmetu nisu usluge koje radnici zaposleni u društvu „go fair“ pružaju u okviru odnosa poslodavca i zaposlenika sa zdravstvenim ustanovama osobama koje trebaju takvu pomoć ili skrb, već one koje pruža ta agencija za privremeno zapošljavanje, tj. stavljanje na raspolaganje tih radnika.

26 Međutim, iako potonje društvo nije priznato na temelju njemačkog zakonodavstva kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti, sud koji je uputio zahtjev želi saznati, kao drugo, može li se takvo društvo, na temelju njegove djelatnosti stavljanja na raspolaganje kvalificiranih njegovatelja/zaposlenika, pozvati na članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive 2006/112 kako bi imalo pravo biti priznato kao „tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti“.

27 Kad je riječ, s jedne strane, o pojmu „tijelo“ koji se nalazi u navedenoj odredbi, iz sudske prakse proizlazi da je on dovoljno širok za uključivanje privatnih subjekata s ciljem ostvarivanja dobiti (vidjeti presudu Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03 EU:C:2005:322, t. 35. kao i navedenu sudsku praksu). Stoga se javno trgovačko društvo, kakvo je „go fair“, može smatrati „tijelom“ u smislu te odredbe.

28 S druge strane, kad je riječ o izrazu „koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti“, valja utvrditi da stavljanje na raspolaganje radnika ne predstavlja samo po sebi isporuku usluga od općeg interesa u socijalnom sektoru. U tom smislu nije relevantno da su dotični zaposlenici bili zaposlenici njegovatelji ni da su ti zaposlenici bili stavljeni na raspolaganje priznatim zdravstvenim ustanovama.

29 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ni državno certificirani njegovatelji, koji svoje usluge pružaju izravno osobama kojima je potrebna skrb, ni agencija za privremeno zapošljavanje, koja takve zaposlenike stavlja na raspolaganje ustanovama priznatima kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti, nisu obuhvaćeni pojmom „tijela koja se priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti“ u smislu navedene odredbe.

Drugo pitanje

30 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

Troškovi

31 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da ni državno certificirani njegovatelji, koji svoje usluge pružaju izravno osobama kojima je potrebna skrb, ni agencija za privremeno zapošljavanje, koja takve zaposlenike stavlja na raspolaganje ustanovama priznatima kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti, nisu obuhvaćeni pojmom „tijela koja se priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti“ u smislu navedene odredbe.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački