

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 12 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies g punktas – Paslaugų, glaudžiai susijusių su globa ir rūpyba bei socialinių apsaugos darbu, neapmokestinimas – Švoka „organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“ – Laikinojo darbinimo bendrija – Kvalifikuotų slaugos darbuotojų siuntimas dirbti – Neapmokestinimo netaikymas“

Byloje C-594/13

dėl 2013 m. rugpjūčio 21 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2013 m. lapkričio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„go fair“ Zeitarbeit OHG

prieš

Finanzamt Hamburg-Altona

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Jürimäe (pranešėja), teisėjai J. Malenovský ir M. Safjan, generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. spalio 8 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- „go fair“ Zeitarbeit OHG, atstovaujamos L. Gause,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Airijos, atstovaujamos E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan ir N. J. Travers,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener, C. Soulay ir B.-R. Killmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60) 132 straipsnio 1 dalies g punkto ir 134 straipsnio a punkto

išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant „go fair“ *Zeitarbeit OHG* (toliau – „go fair“) kasacinį skundą prieš *Finanzamt Hamburg-Altona* (Hamburgo Altona mokesčių inspekcija) dėl pareiškėjo suteiktą paslaugų apmokestinimo apyvartos mokesčiu už 2010 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

4 Šios direktyvos 10 straipsnyje nustatyta:

„Tenkinant 10 [9] straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma „savarankiškai“, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.“

5 Minėtos direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriaus pavadinimas „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Šis skyrius apima 132–134 straipsnius.

6 Pagal tos pačios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą nustatyti šie sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

„su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusi paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, įskaitant paslaugas ir prekes, kurias teikia ar tiekia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos [įstaigos], kurias atitinkama valstybės narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis [įstaigomis]“.

7 Šios direktyvos 134 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas [nėra] neapmokestinami, kaip numatyta 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, kai:

a) paslaugų teikimas ir prekių tiekimas nėra būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams;

b) pagrindinis paslaugas teikiančios ir prekes tiekiančios įstaigos tikslas – gauti papildomą pajamą iš sandorių, kuriuos vykdyti tiesiogiai konkuruojama su [priešingais vertės mokesčiu (toliau – PVM)] turinčiomis mokėti komerciniais ūkiniais.“

Vokietijos teisė

8 Pagal Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, redakcija, galiojusi priėmus 2008 m. gruodžio 19 d. įstatymą, *BGBI.* 2008 I, p. 2794, toliau – *UStG*) 4 straipsnio 16 punktą šiuo mokesčiu neapmokestinamos:

„priežiūros arba slaugos įstaigų paslaugos, glaudžiai susijusios su asmenų, dėl fizinės, psichinės ar psichologinės negalios reikalingų pagalbos, slauga, kai jas vykdo

<...>

k) ?staigos, kuri? prieži?ros ir slaugos išlaidas per pra?jusius kalendorinius metus mažiausiai 40 procent? atvej? visiškai arba dažniausiai apmok?jo ?statymuose numatytos socialinio draudimo arba socialin?s paramos ?staigos.

Paslaugos, kaip jos suprantamos pagal pirm? sakin?, kurias teikia b–k punktuose nurodytos ?staigos, neapmokestinamos, jei pagal savo pob?d? jos yra paslaugos, susijusios su pripažinimo, sutarties ar susitarimo s?lyga pagal socialin?s teis?s aktus arba atlyginimo s?lyga.“

9 ?statymo d?l laikin?j? darbuotoj? siuntimo dirbti tvarkos (*Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, p. 158*, redakcija, galiojusi pri?mus 2002 m. gruodžio 23 d. ?statym?, *BGBl. 2002 I, p. 4607*) 12 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Laikinojo ?darbinimo ?mon?s ir laikinojo darbo naudotojo sutartis sudaroma raštu. Laikinojo ?darbinimo ?mon? dokumente nurodo, ar turi 1 straipsnyje nustatyt? leidim?. Laikinojo darbo naudotojas dokumente nurodo darbo, kur? tur?s atlikti priimami laikinieji darbuotojai, ypatumus, jam atlikti reikaling? profesin? kvalifikacij? ir panašiam darbuotojui, nuolat dirban?iam laikinojo darbo naudotojo ?mon?je, taikomas pagrindines darbo s?lygas, ?skaitant darbo užmokest? <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 „go fair“ yra tikroji ?kin? bendrija (*offene Handelsgesellschaft – OHG*), kurios tikslas – laikin?j? darbuotoj? siuntimas dirbti, numatytas ?statyme d?l laikin?j? darbuotoj? siuntimo dirbti tvarkos.

11 2010 m. jos, kaip laikinojo ?darbinimo bendrijos, ?darbinti slaugos darbuotojai, t. y. slaugytojai ir geriatrijos slaugytojai, buvo siun?iami dirbti ? stacionarios ir ambulatorin?s slaugos ?staigos, kaip jos suprantamos pagal *UStG* 4 straipsnio 16 punkt?. Organizaciniu poži?riu „go fair“ darbuotojai buvo ?traukti ? atitinkam? slaugos ?staig? strukt?r?. Slaugos paslaugas jie teik? ši? ?staig? pavedimu, taigi buvo joms pavald?s. Bendr?j? ir profesin? laikin?j? darbuotoj? veiklos kontrol? taip pat vykd? atitinkamos slaugos ?staigos.

12 2010 m. spalio 18 d. sprendimu d?l avansinio apyvartos mokes?io už 2010 m. rugs?j? sumok?jimo *Finanzamt Hamburg-Altona* apmokestino „go fair“ teikiamas paslaugas standartiniu tarifu. *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finans? teismas) atmet? d?l šio sprendimo pateikt? „go fair“ skund?.

13 *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas), ? kur? kasacine tvarka kreip?si „go fair“, konstatavo, kad ši bendrija neatitinka *UStG* 4 straipsnio 16 punkto k papunktyje numatyt? s?lyg?, nes ji n?ra ?staiga, si?lanti slaugos paslaugas pagalbos reikalingiems asmenims, turintiems fizin?, psichin? ar psichologin? negali?, o teikia laikin?j? darbuotoj? ?darbinimo paslaugas. Taigi „go fair“ pajamos n?ra neapmokestinamos pagal ši? nuostat?.

14 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tvirtina, kad „go fair“ teik? paslaugas, „glaudžiai susijusias su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punkt?, ir negalima atmesti to, kad ji gali tiesiogiai remtis šia nuostata ir pasinaudoti ten numatytu neapmokestinimu.

15 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) D?I Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo:

a) ar valstyb? nar?, naudodamasi suteikta diskrecija pripažinti tam tikras ?staigas socialine gerove besir?pinan?iomis ?staigomis, gali tokiomis ?staigomis pripažinti asmenis, kurie savo paslaugas teikia socialinio ar slaugos draudimo ?staigoms, ta?iau nepripažinti valstybin? egzamin? išlaikiusi? slaugos darbuotoj?, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims;

b) jei valstybin? egzamin? išlaik? slaugos darbuotojai turi b?ti pripažinti socialine gerove besir?pinan?ia ?staiga, ar tai reiškia, kad yra pripaž?stama ir laikinojo ?darbinimo bendrija, kuri siun?ia dirbti ? pripažintas slaugos ?staigas (priiman?i?σίας ?staigas) valstybin? egzamin? išlaikiusius slaugos darbuotojus, nes toks jos pripažinimas kyla iš jos siun?iam? darbuotoj? pripažinimo?

2) D?I Direktyvos 2006/112 134 straipsnio a punkto išaiškinimo:

ar valstybin? egzamin? išlaikiusi? slaugos darbuotoj? siuntimas dirbti yra b?tinasis tam, kad priiman?ioji ?staiga (laikinojo darbo naudotoja) gal?t? teikti su globa ir r?pyba bei socialin?s apsaugos darbu glaudžiai susijusias paslaugas, kai ši priiman?ioji ?staiga be toki? darbuotoj? negali vykdyti veiklos?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

16 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktas aiškinamas taip, kad valstybin? egzamin? išlaik? slaugos darbuotojai, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims, ir (arba) laikinojo ?darbinimo bendrija, kuri tokiais darbuotojais apr?pina socialine gerove besir?pinan?iomis pripažintas ?staigas, patenka ? s?vok? „socialine gerove besir?pinan?iomis pripažintos organizacijos [?staigos]“, kaip jos suprantamos pagal min?t? nuostat?.

17 Reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apib?dinti vartojamos s?vokos aiškinamos siaurai, nes tai yra nuostatos, leidžian?ios nukrypti nuo principo, pagal kur? PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlyg? atliktas paslaugos teikimas. Ta?iau šios s?vokos turi b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? šiais neapmokestinimo atvejais siekiam? tiksl? ir laikantis mokes?i? neutralumo principo, b?dingo bendrajai PVM sistemai, reikalavim?. Taigi ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad s?vokos, vartojamos min?tame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos taip, kad šie atvejai netekt? savo poveikio (žr. Sprendimo *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, 16 punkt?; Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C?79/09, EU:C:2010:171, 49 punkt?; Sprendimo *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, 22 punkt? ir Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C?366/12, EU:C:2014:143, 26 ir 27 punktus).

18 Iš Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punkto teksto matyti, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas paslaug? teikimui ir prek? tiekimui, kurie, pirma, yra glaudžiai susij? su socialine r?pyba ir socialin?s apsaugos darbu ir kuriuos, antra, vykdo viešosios teis?s ?staigos ar kitos ?staigos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino socialine gerove besir?pinan?iomis ?staigomis (žr. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C?498/03, EU:C:2005:322, 34 punkt? ir Sprendimo *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, 21 punkt?).

19 Pirmiausia, kiek tai susiję su pastarąja sąlyga, kuri yra pirmojo prejudicinio klausimo dalykas, iš principo kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti tvirtintos taisyklės, pagal kurias tokioms įstaigoms gali būti suteikiamas šis įj siekiamas pripažinimas. Šiuo aspektu valstybės narės turi diskreciją (žr. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 26 punktą).

20 Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad siekdamas nustatyti įstaigas, kurios yra „socialine gerove besirūpinančios“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktą, ir kurios tokiomis turi būti pripažįstamos pagal šią nuostatą, nacionalinės valdžios institucijos, vadovaudamosi Sąjungos teise ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, turi atsižvelgti į kelis faktorius. Tarp šių faktorių gali būti specialios nuostatos, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės ar regioninės, tvirtintos įstatymuose ar administracinės, mokesčių ar socialinės apsaugos, faktas, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla susijusi su visuomenės interesais, kad kitiems tų pačių veiklų vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas, ir faktas, kad didžiąją nagrinėjamą paslaugų kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 57 ir 58 punktus; Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 53 punktą ir Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 31 punktą).

21 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Vokietijos įstatymų leidėjas laikinojo darbinimo bendrijų, kaip antai „go fair“, siunčiančių darbuotojus dirbti į slaugos įstaigas, nepripažino socialine gerove besirūpinančiomis įstaigomis, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktą.

22 Šiomis aplinkybomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia nori sužinoti, ar sąlyga, kad valstybės narė pripažįsta įstaigas socialine gerove besirūpinančiomis įstaigomis, kuri pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktą privaloma siekiant pasinaudoti šioje nuostatoje nurodytu neapmokestinimu, taip pat apima valstybinę egzaminų išlaikiusius slaugos darbuotojus, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims, tačiau kurių paslaugų neapmoka socialinio draudimo įstaigos, ir ar nacionalinės teisės aktuose nustatytas apribojimas nesuderinamas su Sąjungos teise.

23 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad pagal šios direktyvos 9 straipsnį „apmokestinamasis asmuo“ yra asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą. Taigi pagal šios direktyvos 10 straipsnį tenkinant šią sąlygą PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, darbo užmokesčiu ir darbdavio atsakomybe.

24 Todėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas negali būti taikomas tiesiogiai laikinojo darbinimo bendrijos, kaip antai „go fair“, darbuotojams.

25 Bet kuriuo atveju, kaip teisingai teigia Komisija, pagrindinės bylos aplinkybomis reikšmingos paslaugos yra ne paslaugos, kurias „go fair“ darbinti darbuotojai, siejami pavaldumo santykiais su slaugos įstaigomis, teikia slaugos ir priežiūros reikalingiems asmenims, o tik tos paslaugos, kurias siūlo ši laikinojo darbinimo bendrija, t. y. minėtų darbuotojų siuntimas dirbti.

26 Antra, nors pagal Vokietijos teisės aktus pastaroji bendrija nėra pripažinta socialine gerove besirūpinanti sąstaiga, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto nori sužinoti, ar dėl savo veiklos – darbuotojų siuntimo dirbti kvalifikuotus slaugos darbus, tokia bendrija gali remtis Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktu, siekdama gyti teisėtą pripažinta „socialine gerove besirūpinanti organizacija [sąstaiga]“.

27 Viena vertus, dėl šioje nuostatoje nurodytos sąvokos „organizacija [sąstaiga]“ iš teismo praktikos matyti, kad ši sąvoka yra pakankamai plati, kad apimtų pelno siekiančius privačius subjektus (žr. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 35 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Taigi tikroji kinų bendrija, kaip antai „go fair“, gali būti laikoma tokia „organizacija [sąstaiga]“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą.

28 Tačiau, kita vertus, dėl frazės „socialine gerove besirūpinanti“ būtina konstatuoti, kad darbuotojų siuntimas dirbti pats savaime nėra socialiniame srityje teikiamos paslaugos, susijusios su visuomenės interesais. Šiuo klausimu nesvarbu, kad atitinkami darbuotojai yra slaugytojai arba kad šie darbuotojai gali būti siunčiami dirbti pripažintas slaugos sąstaigas.

29 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktas aiškintinas taip, kad nei valstybinis egzaminis išlaikę slaugos darbuotojai, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims, nei laikinojo darbinimo bendrija, kuri tokius darbuotojus siunčia dirbti socialine gerove besirūpinančiomis pripažintoms sąstaigoms, nepatenka į šioje nuostatoje tvirtintą sąvoką „socialine gerove besirūpinančiomis pripažintos organizacijos [sąstaigos]“.

Dėl antrojo klausimo

30 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį klausimą, antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies g punktas aiškintinas taip, kad nei valstybinis egzaminis išlaikę slaugos darbuotojai, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims, nei laikinojo darbinimo bendrija, kuri tokius darbuotojus siunčia dirbti socialine gerove besirūpinančiomis pripažintoms sąstaigoms, nepatenka į šioje nuostatoje tvirtintą sąvoką „socialine gerove besirūpinančiomis pripažintos organizacijos [sąstaigos]“.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.