Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

12 март 2015 година*

„Преюдициално запитване — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква ж) — Освобождаване на доставката на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване — Понятието „организации, признати за благотворителни“ — Предприятие, осигуряващо временна работа — Предоставяне на квалифицирани лица, полагащи грижи — Изключване на освобождаването“

По дело C-594/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 21 август 2013 г., постъпил в Съда на 21 ноември 2013 г., в рамките на производство по дело

**„go fair“ Zeitarbeit OHG**

срещу

**Finanzamt Hamburg-Altona,**

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: K. Jürimäe (докладчик), председател на състава, J. Malenovský и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 октомври 2014 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за „go fair“ Zeitarbeit OHG, от L. Gause, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

— за Ирландия, от E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan и N. J. Travers, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от A. Cordewener, C. Soulay и B.-R. Killmann, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

## Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква ж) и член 134, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).

2 Запитването е отправено в рамките на ревизионно производство, образувано по жалба на „go fair“ Zeitarbeit OHG (наричано по-нататък „go fair“) и Finanzamt Hamburg-Altona (данъчна администрация) по повод облагането на доставките на услуги, извършени от жалбоподателя, с данък върху оборота през данъчната 2010 г.

### Правна уредба

*Директива 2006/112*

3 Член 9, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112, гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

4 Член 10 от тази директива предвижда:

„Условието в член 9, параграф 1, че икономическата дейност се извършва „независимо“, изключва наетите и други лица от ДДС, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи взаимоотношение на работодател и наето лице във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя“.

5 Глава 2 от дял IX от посочената директива е озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“. В тази глава се съдържат членове 132—134.

6 Съгласно член 132, параграф 1, буква ж) от тази директива държавите членки освобождават следните сделки:

„доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“.

7 Член 134 от тази директива предвижда:

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;

б) когато основното предназначение на доставката е реализирането на допълнителен доход за съответния орган чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с [данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“)]“.

*Германското право*

8 Съгласно член 4, точка 16 от Закон за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz, в редакцията му съгласно Закон от 19 декември 2008 г., BGBl. 2008 I, стр. 2794, наричан по-нататък „UStG“), не се облагат:

„услугите, тясно свързани с функционирането на заведения за предоставяне на помощ или грижи на нуждаещи се хора с физически, умствени или психически заболявания, които се извършват от:

[…]

k) заведения, при които разходите за помощи или грижи, предоставени през предходната календарна година, в най-малко 40 % от случаите се възстановяват изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане.

Услуги по смисъла на първото изречение, които се предоставят от заведения по букви b—k, не се облагат, ако имат характер на услуги, свързани при всеки случай с признаването, договора или споразумението съгласно социалното право или възстановяването на разходите“.

9 Член 12, параграф 1 от Закона за предоставяне на работници и служители (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, стр. 158, в редакцията му съгласно Закон от 23 декември 2002 г., BGBl. 2002 I, стр. 4607) предвижда:

„Договорът между лицето, което предоставя персонал, и ползвателя се изготвя в писмена форма. Лицето, което предоставя персонал, декларира в документа дали притежава разрешение по член 1. Ползвателят посочва в документа специфичните характеристики на предвидената за предоставения персонал дейност и каква професионална квалификация се изисква за това, както и какви са основните условия на труд, включително възнаграждението, които се прилагат в предприятието на ползвателя за работниците в съпоставимо положение […]“.

## Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

10 „go fair“ е събирателно дружество (offene Handelsgesellschaft — OHG), чийто предмет на дейност е предоставянето на работници и служители въз основа на Закона за предоставяне на работници и служители.

11 През 2010 г. като предприятие, което осигурява временна работа, то предоставя назначени при него работници в областта на сестринските и здравните грижи, а именно медицински сестри и гериатрични медицински сестри на стационарни и амбулаторни заведения за полагане на грижи по смисъла на член 4, точка 16 от UStG. Работниците на „go fair“ са включени организационно в съответното заведение. Те полагат грижи по искане на тези заведения и в това отношение са подчинени на нарежданията им. Съответните заведения за полагане на грижи отговарят също така за ръководството и контрола върху дейността на предоставените работници.

12 С решение от 18 октомври 2010 г. за определяне на авансов данък върху оборота за септември 2010 г. Finanzamt Hamburg-Altona облага оборота от доставките на услуги, осъществени от „go fair“, със законоустановената данъчна ставка. Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург) отхвърля жалбата на „go fair“ срещу това решение.

13 Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) е сезиран от „go fair“ с ревизионна жалба и установява, че дружеството не изпълнява предвидените в член 4, точка 16, буква k) от UStG условия, доколкото не е заведение за предоставяне на помощ и грижи на нуждаещи се хора с физически, умствени или психически заболявания, а единствено предоставя временно работници и служители. Следователно оборотите му не са освободени от данък на основание на тази разпоредба.

14 Тази юрисдикция обаче счита, че „go fair“ предоставя услуги, „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 и не е изключено тя да може да се позове пряко на тази разпоредба и да ползва предвиденото в нея освобождаване.

15 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Относно тълкуването на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112:

а) Възможно ли е държавата членка, на която е предоставено право на преценка за признаването на дадена организация като благотворителна, да упражнява това право по такъв начин, че да признава лица, които предоставят услугите си на социална или осигурителна каса за нуждаещите се от чужда помощ лица, но не и сертифицирани от държавата лица, полагащи грижи, които предоставят услугите си непосредствено на нуждаещите се от грижи?

б) В случай че сертифицираните от държавата лица, полагащи грижи, следва да се признаят като благотворителна организация: признаването на предприятие, осигуряващо временна работа, което предоставя сертифицирани от държавата лица, полагащи грижи, на признати заведения за полагане на грижи (заведение ползвател), произтича ли от признаването на предоставения персонал?

2) Относно тълкуването на член 134, буква а) от Директива 2006/112:

Абсолютно необходимо за предоставянето на грижи от заведението ползвател (получател) ли е осигуряването на сертифицирани от държавата лица, полагащи грижи — като тясно свързана със социалните грижи и социалното осигуряване сделка — когато без персонал заведението ползвател не може да функционира?“.

**По преюдициалните въпроси**

*По първия въпрос*

16 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че сертифицирани от държавата лица, полагащи грижи, които предоставят услугите си непосредствено на нуждаещите се от грижи и/или предприятие, осигуряващо временна работа, което предоставя такъв персонал на заведения, признати за благотворителни, попадат в обхвата на понятието „организации, признати за благотворителни“ по смисъла на посочената разпоредба.

17 Следва в самото начало да се припомни, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 132 от Директива 2006/112, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи представляват изключение от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие (вж. решения Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, т. 16, Комисия/Нидерландия, C-79/09, EU:C:2010:171, т. 49, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 22 и Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, т. 26 и 27).

18 От текста на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 следва, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага по отношение на доставките на услуги и стоки, които, от една страна, са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, и от друга страна, са извършени от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка (вж. решения Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 34 и Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 21).

19 Що се отнася по-специално до последното условие, което е предмет на първия преюдициален въпрос, по принцип правилата за признаване на заведенията, направили подобно искане, трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право. В това отношение държавите членки разполагат с право на преценка (вж. решение Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 26).

20 От постоянната съдебна практика обаче следва, че националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции, следва да вземат предвид редица фактори, за да определят организациите, чийто „благотворителен характер“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 следва да бъде признат за целите на тази разпоредба. Сред тях могат да бъдат наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни, — общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, както и фактът, че голяма част от разходите за съответните услуги евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции (вж. в този смисъл решения Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 57 и 58, Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 53 и Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 31).

21 От акта за преюдициално запитване е видно, че германският законодател не е признал предприятията, осигуряващи временна работа, като „go fair“, които предоставят персонал на заведения за полагане на грижи за благотворителни организации по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112.

22 В този контекст, посочената юрисдикция иска, на първо място, да се установи дали признаването на благотворителните организации от държавата членка, което се изисква в съответствие с член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, за да се ползва предвиденото в тази разпоредба освобождаване, обхваща и сертифицирани от държавата лица, полагащи грижи, които предоставят услугите си непосредствено на нуждаещите се от грижи, без разходите да се поемат от социалноосигурителни институции, и следователно дали ограниченията в националното законодателство противоречат на правото на Съюза.

23 В това отношение е достатъчно да се припомни, че съгласно член 9 от тази директива „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност. Съгласно член 10 от Директивата това условие изключва от ДДС наетите и други лица, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи взаимоотношение на работодател и нает служител във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя.

24 Следователно предвиденото в член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 освобождаване не може да се приложи пряко към персонала на предприятие, осигуряващо временна работа, като „go fair“.

25 При всички случаи, както правилно отбелязва Европейската комисия, единствените релевантни при обстоятелствата в главното производство услуги не са услугите, които наетите от „go fair“ работници предоставят в рамките на йерархична зависимост със заведенията за полагане на грижи на нуждаещите се помощ или грижи хора, а тези, които се предлагат от агенцията, осигуряваща временна работа, а именно предоставянето на тези работници.

26 При все това, макар че това дружество не е признато в съответствие с германското законодателство като благотворителна организация, запитващата юрисдикция иска да се установи дали, на второ място, такова дружество с оглед на дейността си да предоставя квалифицирани лица, полагащи грижи, може да се позове на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, за да черпи правото да бъде признато като „благотворителна организация“.

27 Що се отнася, от една страна, до понятието „организация“, съдържащо се в посочената разпоредба, от съдебната практика е видно, че то е достатъчно широко, за да включва и частноправните субекти със стопанска цел (вж. решение Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 35 и цитираната съдебна практика). Следователно събирателно дружество като „go fair“ може да се счита за „организация“ по смисъла на тази разпоредба.

28 За сметка на това, що се отнася, от друга страна, до понятието „благотворителна“, следва да се отбележи, че предоставянето на работници само по себе си не представлява предоставяне на услуги от общ интерес в социалния сектор. В това отношение е без значение както че съответните лица са лица, полагащи грижи, така и че тези лица се предоставят на признати заведения за полагане на грижи.

29 Поради това на първия въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че нито сертифицирани от държавата лица, полагащи грижи, които предоставят услугите си непосредствено на нуждаещите се от грижи, нито предприятие, осигуряващо временна работа, което предоставя такъв персонал на заведения, признати за благотворителни, попадат в обхвата на понятието „организации, признати за благотворителни“, съдържащо се в тази разпоредба.

*По втория въпрос*

30 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория.

**По съдебните разноски**

31 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

**Член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че нито сертифицирани от държавата лица, полагащи грижи, които предоставят услугите си непосредствено на нуждаещите се от грижи, нито предприятие, осигуряващо временна работа, което предоставя такъв персонал на заведения, признати за благотворителни, попадат в обхвата на понятието „организации, признати за благотворителни“, съдържащо се в тази разпоредба.**

Подписи