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 socialinės apsaugos darbu, neapmokestinimas — Sąvoka „organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“ — Laikinojo įdarbinimo bendrija — Kvalifikuotų slaugos darbuotojų siuntimas dirbti — Neapmokestinimo netaikymas“

Byloje C-594/13

dėl 2013 m. rugpjūčio 21 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) nutartimi, kurią 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 pirmininkė K. Jürimäe (pranešėja), teisėjai J. Malenovský ir M. Safjan,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

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

išnagrinėjęs 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

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

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 punktų 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 pareiškėjos suteiktų 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 sukuriami 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 susijusių 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 valstybė 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 papildomų pajamų iš sandorių, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su [pridėtinės vertės mokestį (toliau –PVM)] turinčioms mokėti komercinėmis įmonėmis.“

Vokietijos teisė

8 Pagal Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, redakcija, galiojusi priėmus 2008 m. gruodžio 19 d. įstatymą, *BGBl.* 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) įstaigos, kurių priežiūros ir slaugos išlaidas per praėjusius kalendorinius metus mažiausiai 40 procentų atvejų visiškai arba dažniausiai apmokėjo įstatymuose numatytos socialinio draudimo arba socialinės paramos įstaigos.

Paslaugos, kaip jos suprantamos pagal pirmą sakinį, kurias teikia b–k punktuose nurodytos įstaigos, neapmokestinamos, jei pagal savo pobūdį jos yra paslaugos, susijusios su pripažinimo, sutarties ar susitarimo sąlyga pagal socialinės teisės aktus arba atlyginimo sąlyga.“

9 Įstatymo dėl laikinųjų darbuotojų siuntimo dirbti tvarkos (*Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung*, *BGBl.* 1995 I, p. 158, redakcija, galiojusi priėmus 2002 m. gruodžio 23 d. įstatymą, *BGBl.* 2002 I, p. 4607) 12 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Laikinojo įdarbinimo įmonės ir laikinojo darbo naudotojo sutartis sudaroma raštu. Laikinojo įdarbinimo įmonė dokumente nurodo, ar turi 1 straipsnyje nustatytą leidimą. Laikinojo darbo naudotojas dokumente nurodo darbo, kurį turės atlikti priimami laikinieji darbuotojai, ypatumus, jam atlikti reikalingą profesinę kvalifikaciją ir panašiam darbuotojui, nuolat dirbančiam laikinojo darbo naudotojo įmonėje, taikomas pagrindines darbo sąlygas, įskaitant darbo užmokestį <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 „go fair“ yra tikroji ūkinė bendrija (*offene Handelsgesellschaft* – OHG), kurios tikslas – laikinųjų darbuotojų siuntimas dirbti, numatytas Įstatyme dėl laikinųjų darbuotojų siuntimo dirbti tvarkos.

11 2010 m. jos, kaip laikinojo įdarbinimo bendrijos, įdarbinti slaugos darbuotojai, t. y. slaugytojai ir geriatrijos slaugytojai, buvo siunčiami dirbti į stacionarios ir ambulatorinės slaugos įstaigas, kaip jos suprantamos pagal *UstG* 4 straipsnio 16 punktą. Organizaciniu požiūriu „go fair“ darbuotojai buvo įtraukti į atitinkamų slaugos įstaigų struktūrą. Slaugos paslaugas jie teikė šių įstaigų pavedimu, taigi buvo joms pavaldūs. Bendrąją ir profesinę laikinųjų darbuotojų veiklos kontrolę taip pat vykdė atitinkamos slaugos įstaigos.

12 2010 m. spalio 18 d. sprendimu dėl avansinio apyvartos mokesčio už 2010 m. rugsėjį sumokėjimo *Finanzamt Hamburg-Altona* apmokestino „go fair“ teikiamas paslaugas standartiniu tarifu. *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas) atmetė dėl šio sprendimo pateiktą „go fair“ skundą.

13 *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), į kurį kasacine tvarka kreipėsi „go fair“, konstatavo, kad ši bendrija neatitinka *UStG* 4 straipsnio 16 punkto k papunktyje numatytų sąlygų, nes ji nėra įstaiga, siūlanti slaugos paslaugas pagalbos reikalingiems asmenims, turintiems fizinę, psichinę ar psichologinę negalią, o teikia laikinųjų darbuotojų įdarbinimo paslaugas. Taigi „go fair“ pajamos nėra neapmokestinamos pagal šią nuostatą.

14 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tvirtina, kad „go fair“ teikė paslaugas, „glaudžiai susijusias su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktą, ir negalima atmesti to, kad ji gali tiesiogiai remtis šia nuostata ir pasinaudoti ten numatytu neapmokestinimu.

15 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo:

a) ar valstybė narė, naudodamasi suteikta diskrecija pripažinti tam tikras įstaigas socialine gerove besirūpinančiomis įstaigomis, gali tokiomis įstaigomis pripažinti asmenis, kurie savo paslaugas teikia socialinio ar slaugos draudimo įstaigoms, tačiau nepripažinti valstybinį egzaminą išlaikiusių slaugos darbuotojų, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims;

b) jei valstybinį egzaminą išlaikę slaugos darbuotojai turi būti pripažinti socialine gerove besirūpinančia įstaiga, ar tai reiškia, kad yra pripažįstama ir laikinojo įdarbinimo bendrija, kuri siunčia dirbti į pripažintas slaugos įstaigas (priimančiąsias įstaigas) valstybinį egzaminą išlaikiusius slaugos darbuotojus, nes toks jos pripažinimas kyla iš jos siunčiamų darbuotojų pripažinimo?

2) Dėl Direktyvos 2006/112 134 straipsnio a punkto išaiškinimo:

ar valstybinį egzaminą išlaikiusių slaugos darbuotojų siuntimas dirbti yra būtinas tam, kad priimančioji įstaiga (laikinojo darbo naudotoja) galėtų teikti su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusias paslaugas, kai ši priimančioji įstaiga be tokių darbuotojų negali vykdyti veiklos?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

16 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktas aiškintinas taip, kad valstybinį egzaminą išlaikę slaugos darbuotojai, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims, ir (arba) laikinojo įdarbinimo bendrija, kuri tokiais darbuotojais aprūpina socialine gerove besirūpinančiomis pripažintas įstaigas, patenka į sąvoką „socialine gerove besirūpinančiomis pripažintos organizacijos [įstaigos]“, kaip jos suprantamos pagal minėtą nuostatą.

17 Reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibūdinti vartojamos sąvokos aiškinamos siaurai, nes tai yra nuostatos, leidžiančios nukrypti nuo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlygį atliktas paslaugos teikimas. Tačiau šios sąvokos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos minėtame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (žr. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 16 punktą; Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-79/09, EU:C:2010:171, 49 punktą; Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 22 punktą 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 paslaugų teikimui ir prekių tiekimui, kurie, pirma, yra glaudžiai susiję su socialine rūpyba ir socialinės apsaugos darbu ir kuriuos, antra, vykdo viešosios teisės įstaigos ar kitos įstaigos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis įstaigomis (žr. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 34 punktą ir Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 21 punktą).

19 Pirmiausia, kiek tai susiję su pastarąja sąlyga, kuri yra pirmojo prejudicinio klausimo dalykas, iš principo kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti įtvirtintos taisyklės, pagal kurias tokioms įstaigoms gali būti suteikiamas šis jų 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 siekdamos 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, įtvirtintos įstatymuose ar administracinės, mokesčių ar socialinės apsaugos, faktas, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla susijusi su visuomenės interesais, kad kitiems tą pačią veiklą vykdantiems apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas, ir faktas, kad didžiąją nagrinėjamų 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 įdarbinimo 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 aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia nori sužinoti, ar sąlyga, kad valstybė 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 valstybinį egzaminą 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 sukuriami 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 įdarbinimo bendrijos, kaip antai „go fair“, darbuotojams.

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

26 Antra, nors pagal Vokietijos teisės aktus pastaroji bendrija nėra pripažinta socialine gerove besirūpinančia įstaiga, 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 įgyti teisę būti pripažinta „socialine gerove besirūpinančia organizacija [įstaiga]“.

27 Viena vertus, dėl šioje nuostatoje nurodytos sąvokos „organizacija [įstaiga]“ 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 ūkinė bendrija, kaip antai „go fair“, gali būti laikoma tokia „organizacija [įstaiga]“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą.

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

29 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punktas aiškintinas taip, kad nei valstybinį egzaminą išlaikę slaugos darbuotojai, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims, nei laikinojo įdarbinimo bendrija, kuri tokius darbuotojus siunčia dirbti į socialine gerove besirūpinančiomis pripažintas įstaigas, nepatenka į šioje nuostatoje įtvirtintą sąvoką „socialine gerove besirūpinančiomis pripažintos organizacijos [įstaigos]“.

Dėl antrojo klausimo

30 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį klausimą, į 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 valstybinį egzaminą išlaikę slaugos darbuotojai, kurie savo paslaugas teikia tiesiogiai slaugos reikalingiems asmenims, nei laikinojo įdarbinimo bendrija, kuri tokius darbuotojus siunčia dirbti į socialine gerove besirūpinančiomis pripažintas įstaigas, nepatenka į šioje nuostatoje įtvirtintą sąvoką „socialine gerove besirūpinančiomis pripažintos organizacijos [įstaigos]“.

Parašai.