Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2015. gada 12. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — PVN — Direktīva 2006/112/EK — 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts — Ar sociālo aprūpi un nodrošinājumu cieši saistītu pakalpojumu sniegšanas atbrīvojums no nodokļa — Jēdziens "struktūras, kuras atzītas par sociālās labklājības struktūrām" — Pagaidu darba aģentūra — Kvalificēta aprūpējošā personāla nodrošināšana — Atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošana

Lieta C-594/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 21. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 21. novembrī, tiesvedībā

"go fair" Zeitarbeit OHG

pret

Finanzamt Hamburg-Altona .

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente), tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 8. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *"go fair" Zeitarbeit OHG* vārdā – *L. Gause, Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Īrijas vārdā – *E. Creedon* un *G. Hodge*, kā arī *M. Heneghan* un *N. J. Travers*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *A. Cordewener*, *C. Soulay* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp., un labojumi – OV 2007, L 335, 60. lpp.) 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu un 134. panta a) punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts "Revision" tiesvedībā starp "*go fair" Zeitarbeit OHG* (turpmāk tekstā – ""*go fair*"") un *Finanzamt Hamburg-Altona* (Hamburgas–Altonas Finanšu pārvalde) saistībā ar prasītājas pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar apgrozījuma nodokli par 2010. taksācijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta."

4 Šīs direktīvas 10. pantā ir noteikts:

"Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā paredzētais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic "patstāvīgi", atbrīvo no PVN nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību."

5 Minētās direktīvas IX sadaļas 2. nodaļas nosaukums ir "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs". Šajā nodaļā ir ietverts 132.–134. pants.

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

"pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu [nodrošinājumu], tostarp tādas, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām".

7 Šīs direktīvas 134. pantā ir paredzēts:

"Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

a) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav būtiski svarīga atbrīvotajiem darījumiem;

b) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas pamatmērķis ir gūt struktūrai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem uzliek [pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN")]."

Vācijas tiesības

8 Saskaņā ar Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, tā redakcijā, kas izriet no 2008. gada 19. decembra likuma, *BGBl*. 2008 I, 2794. lpp.; turpmāk tekstā – "*UStG*") 4. panta 16. punktu no šī nodokļa ir atbrīvoti:

"ar fiziski, garīgi slimu vai atpalikušu personu, kam vajadzīga palīdzība, aprūpes vai kopšanas iestāžu darbību cieši saistīti pakalpojumi, kurus

[..]

k) sniedz struktūras, kurās iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz 40 % gadījumu aprūpes un kopšanas izmaksas pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās aprūpes iestādes.

Pakalpojumi pirmā teikuma izpratnē, kurus sniedz b)–k) apakšpunktā minētās struktūras, ir atbrīvoti [no nodokļa], ja runa ir par sava veida pakalpojumiem, uz kuriem ikreiz attiecas atzīšana, līgums vai vienošanās saskaņā ar sociālajām tiesībām vai atlīdzību."

9 Likuma par darba ņēmēju nodošanas regulējumu (*Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung*, *BGBl*. 1995 I, 158. lpp., tā redakcijā, kura izriet no 2002. gada 23. decembra likuma, *BGBl*. 2002 I, 4607. lpp.) 12. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Līgumam starp [darbinieku] nodrošinātāju un struktūru, kurā darbinieks tiek nodarbināts, ir jābūt rakstveidā. Dokumentā [darbinieku] nodrošinātājam ir jānorāda, vai viņam ir 1. pantā minētā atļauja. Struktūrai, kurā darbinieks tiek nodarbināts, dokumentā ir jānorāda, kādas īpašas pazīmes ir paredzētajam darbam, ko veiks pagaidu darbinieks, un kāda profesionālā kvalifikācija viņam ir nepieciešama, kā arī kādi uzņēmumā, kurā pagaidu darbinieks tiek nodarbināts, ir svarīgākie darba nosacījumi, ieskaitot darba samaksu, ar minēto darbinieku salīdzināmam darbiniekam [..]."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 "*go fair*" ir pilnsabiedrība (*offene Handelsgesellschaft – OHG*), kuras pamatdarbības veids ir darba ņēmēju nodošana, pamatojoties uz Likumu par darba ņēmēju nodošanas regulējumu.

11 Kā pagaidu darba aģentūra tā 2010. gadā nodrošināja ar tās uzņēmumā nodarbinātajiem aprūpes darbiniekiem, proti, medicīnas māsām un vecu cilvēku aprūpes personālu, stacionārās un ambulatorās aprūpes iestādes *UStG* 4. panta 16. punkta izpratnē. "*go fair*" darba ņēmēji no organizatoriskā viedokļa bija ietverti attiecīgajā aprūpes iestādē. Viņi šīs iestādes uzdevumā sniedza aprūpes pakalpojumus un tādējādi bija šo iestāžu pakļautībā. Minēto aprūpes iestāžu pienākumos ietilpa arī pagaidu darbinieku darbību hierarhiskā un profesionālā uzraudzība.

12 Ar 2010. gada 18. oktobra lēmumu par apgrozījuma nodokļa par 2010. gada septembri priekšnodokļa noteikšanu *Finanzamt Hamburg-Altona* attiecībā uz no "*go fair*" sniegtajiem pakalpojumiem gūtajiem ieņēmumiem noteica nodokļa standartlikmi. *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa) "*go fair*" prasību par šo lēmumu noraidīja.

13 Izskatot "*go fair*" prasību "Revision" tiesvedībā, *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) konstatēja, ka šī sabiedrība neatbilst *UStG* 4. panta 16. punkta k) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem, jo tā nedarbojas kā iestāde, kura sniedz aprūpi personām, kurām ir vajadzīga fiziska, garīga vai psiholoģiska aprūpe, bet gan sniedz darba ņēmēju nodošanas uz noteiktu laiku pakalpojumus. Tātad tās ieņēmumi nebūtu atbrīvojami no nodokļa šīs tiesību normas izpratnē.

14 Tomēr minētā iestāde uzskata, ka "*go fair*" sniedza pakalpojumus, "kas ir cieši saistīt[i] ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu" Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, un ka nevar tikt izslēgts, ka tā uz šo tiesību normu varētu atsaukties tieši un tādējādi izmantot tajā paredzēto atbrīvojumu.

15 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Par Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpretāciju:

a) Vai dalībvalsts var tai piešķirto novērtējuma brīvību attiecībā uz sociālās labklājības struktūras rakstura atzīšanu izmantot tādējādi, ka tā gan atzīst personas, kuras sniedz pakalpojumus sociālai un aprūpes slimokasei, taču neatzīst arī valsts pārbaudītus aprūpes darbiniekus, kuri savus pakalpojums aprūpējamajiem sniedz tieši?

b) Gadījumā, ja valsts pārbaudīti aprūpes darbinieki ir atzīstami par sociālās labklājības struktūru – vai tādas pagaidu darba aģentūras atzīšana, kura valsts atzītas aprūpes iestādes (mērķiestādes) nodrošina ar aprūpes darbiniekiem, izriet no nodoto darbinieku atzīšanas?

2) Par Direktīvas 2006/112 134. panta a) punkta interpretāciju:

Vai nodrošināšana ar valsts pārbaudītiem aprūpes darbiniekiem kā ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošinājumu cieši saistīta darbība mērķiestādes (struktūra, kurā darbinieks tiek nodarbināts) aprūpes pakalpojumu sniegšanai ir nepieciešama, ja mērķiestāde nevar darboties bez aprūpes darbiniekiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

16 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka valsts pārbaudīti aprūpes darbinieki, kuri savus pakalpojumus personām, kurām ir vajadzīga aprūpe, sniedz tieši, un/vai pagaidu darba aģentūra, kura ar šādiem darbiniekiem nodrošina tādas iestādes, kuras ir atzītas par sociālās labklājības iestādēm, minētās tiesību normas izpratnē izriet no jēdziena "struktūras, kuras [atzītas] par sociālās labklājības struktūrām".

17 Vispirms ir jāatgādina, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu Direktīvas 2006/112 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tie nozīmē atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jābūt ievērotām kopējās PVN sistēmas pamatā esošā nodokļu neitralitātes principa prasībām. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 132. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, būtu jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu nozīmi (skat. spriedumus *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts; Komisija/Nīderlande, C-79/09, EU:C:2010:171, 49. punkts; *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 22. punkts, kā arī *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 26. un 27. punkts).

18 No Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta formulējuma izriet, ka tajā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams pakalpojumu sniegšanai un preču piegādei, kas, pirmkārt, ir cieši saistīta ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošinājumu un ko, otrkārt, nodrošina publisko tiesību subjekti vai citas

struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām (skat. spriedumus *Kingscrest Associates* un *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 34. punkts, kā arī *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 21. punkts).

19 Runājot it īpaši par šo pēdējo minēto nosacījumu, kurš ir pirmā prejudiciālā jautājuma priekšmets, principā katras dalībvalsts tiesībās ir jāparedz noteikumi, saskaņā ar kuriem iestādēm, kuras to lūdz, šāda atzīšana var tikt nodrošināta. Dalībvalstīm šajā ziņā ir novērtējuma brīvība (skat. spriedumu *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 26. punkts).

20 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka valsts iestādēm saskaņā ar Savienības tiesībām un valsts tiesu uzraudzībā ir jāņem vērā vairāki apstākļi, lai noteiktu struktūras, kuru "sociālās labklājības [raksturs]" Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē ir atzīstams atbilstoši šai tiesību normai. Šādi apstākļi var būt specifisku valsts vai reģionālu, normatīvu vai administratīvu, ar nodokļiem vai sociālo nodrošinājumu saistītu noteikumu esamība, attiecīgā nodokļu maksātāja darbībām piemītošais vispārējo interešu raksturs, tas, ka citiem nodokļu maksātājiem, kas veic tādas pašas darbības, jau ir atzīts līdzīgs raksturs, kā arī tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas lielā daļā, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes (šajā ziņā skat. spriedumus *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 57. un 58. punkts; *Kingscrest Associates* un *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 53. punkts, kā arī *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 31. punkts).

21 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Vācijas likumdevējs tādas pagaidu darba aģentūras kā "*go fair*", kuras nodrošina ar darbiniekiem veselības aprūpes iestādes, nav atzinis par sociālās labklājības struktūrām Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

22 Šajā kontekstā minētā tiesa vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai tas, ka dalībvalsts struktūru atzīst par sociālās labklājības struktūru, kas tiek prasīts saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, lai saņemtu šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu, aptver arī valsts pārbaudītus aprūpes darbiniekus, kuri savus pakalpojumus personām, kurām ir vajadzīga aprūpe, sniedz tieši, pie kam izdevumus nesedz sociālā nodrošinājuma iestādes, un vai ierobežojums valsts tiesībās tātad neatbilst Savienības tiesībām.

23 Šajā ziņā atliek atgādināt, ka saskaņā ar šīs direktīvas 9. pantu par "nodokļa maksātāju" ir uzskatāma ikviena persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību. Līdz ar to atbilstoši minētās direktīvas 10. pantam ar šo nosacījumu no nodokļa maksāšanas atbrīvo nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

24 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums nevar tikt piemērots tieši tādas pagaidu darba aģentūras darbiniekiem kā "*go fair*".

25 Katrā ziņā, kā to pareizi norāda Eiropas Komisija, vienīgie nozīmīgie pakalpojumi pamatlietas apstākļos ir nevis pakalpojumi, kurus "*go fair*" nodarbinātie darba ņēmēji pakļautības attiecību ar veselības aprūpes iestādēm ietvaros sniedz personām, kurām ir vajadzīga palīdzība vai aprūpe, bet gan pakalpojumi, kurus piedāvā šī pagaidu darba aģentūra, proti, nodrošināšana ar saviem darba ņēmējiem.

26 Tomēr, lai gan pēdējā minētā aģentūra atbilstoši Vācijas tiesību normām nav atzīta par sociālās labklājības struktūru, iesniedzējtiesa vēlas, otrkārt, noskaidrot, vai šāda aģentūra tās kvalificētā aprūpējošā personāla nodrošināšanas darbības dēļ var atsaukties uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, lai saņemtu no tā izrietošās tiesības tikt atzītai par "sociālās labklājības struktūru".

27 Runājot, no vienas puses, par šajā tiesību normā minēto jēdzienu "struktūra", no judikatūras izriet, ka tas ir pietiekami plašs, lai tajā iekļautu privātas organizācijas, kuru mērķis ir peļņas gūšana (skat. spriedumu *Kingscrest Associates* un *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 35. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Līdz ar to tāda pilnsabiedrība kā "*go fair*" var tikt uzskatīta par "struktūru" šīs tiesību normas izpratnē.

28 Turpretī, runājot, no otras puses, par vārdu salikumu "sociālās labklājības struktūra", ir jāsecina, ka nodrošināšana ar darba ņēmējiem pati par sevi nav vispārējas nozīmes sociālās labklājības nozarē veikta pakalpojumu sniegšana. Šajā ziņā nav nozīmes nedz tam, ka konkrētie darbinieki ir aprūpējošais personāls, nedz arī tam, ka darbinieki tiek nodrošināti atzītām veselības aprūpes iestādēm.

29 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka ne uz valsts pārbaudītiem aprūpes darbiniekiem, kuri savus pakalpojumus personām, kurām ir vajadzīga aprūpe, sniedz tieši, ne uz pagaidu darba aģentūru, kura ar šādiem darbiniekiem nodrošina iestādes, kuras ir atzītas par sociālās labklājības iestādēm, neattiecas šajā tiesību normā minētais jēdziens "struktūras, kuras [atzītas] par sociālās labklājības struktūrām".

Par otro jautājumu

30 Ievērojot uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

31 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka ne uz valsts pārbaudītiem aprūpes darbiniekiem, kuri savus pakalpojumus personām, kurām ir vajadzīga aprūpe, sniedz tieši, ne uz pagaidu darba aģentūru, kura ar šādiem darbiniekiem nodrošina iestādes, kuras ir atzītas par sociālās labklājības iestādēm, neattiecas šajā tiesību normā minētais jēdziens "struktūras, kuras [atzītas] par sociālās labklājības struktūrām".

[Paraksti]