Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 12 marca 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 132 ust. 1 lit. g) — Zwolnienie świadczenia usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną — Pojęcie „podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym” — Agencja pracy tymczasowej — Udostępnienie kwalifikowanego personelu opiekuńczego — Wykluczenie zwolnienia

W sprawie C-594/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 21 sierpnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 listopada 2013 r., w postępowaniu:

„go fair” Zeitarbeit OHG

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Altona,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: K. Jürimäe (sprawozdawca), prezes izby, J. Malenovský i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 października 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu „go fair” Zeitarbeit OHG przez L. Gausego, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghana oraz N.J. Traversa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera, C. Soulay oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. g) i art. 134 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach skargi rewizyjnej w sporze „go fair" Zeitarbeit OHG (zwanej dalej „go fair") z Finanzamt Hamburg-Altona (administracją podatkową) w przedmiocie opodatkowania usług wykonywanych przez stronę skarżącą podatkiem obrotowym za rok podatkowy 2010.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi, co następuje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

4 Artykuł 10 tej dyrektywy stanowi:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy".

5 Rozdział 2 tytułu IX owej dyrektywy jest zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym". Rozdział ów składa się z artykułów 132–134.

6 Na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) owej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

„Świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie".

7 Artykuł 134 dyrektywy przewiduje:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających [podatkowi od wartości dodanej (zwanemu dalej podatkiem »VAT«)]".

Prawo niemieckie

8 Zgodnie z § 4 pkt 16 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, w wersji wynikającej z ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. BGBl. 2008 I, s. 2794, zwanej dalej „UStG") zwolnieniu z tego podatku podlegają:

„usługi ściśle związane z prowadzeniem instytucji wspierających osoby wymagające pomocy fizycznej, mentalnej lub psychologicznej lub sprawujące nad nimi opiekę, świadczone przez

[…]

k) instytucje, w których w poprzednim roku kalendarzowym koszty wsparcia lub opieki w przynajmniej 40% przypadków były w całości lub w przeważającej części pokrywane przez ustawowe instytucje zabezpieczenia społecznego albo pomocy społecznej.

Usługi w rozumieniu zdania pierwszego, świadczone przez instytucje, o których mowa w lit. b)–k), są zwolnione z podatku, o ile ze względu na swój charakter są one usługami, do których odnosi się uznanie, umowa lub porozumienie zgodnie z prawem zabezpieczenia społecznego albo wynagrodzenie".

9 Paragraf 12 ust. 1 Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (ustawy regulującej outsourcing pracowników, BGBl. 1995 I, s. 158, w wersji wynikającej z ustawy z dnia 23 grudnia 2002 r., BGBl. 2002 I, s. 4607) stanowi, co następuje:

„Umowa pomiędzy agencją pracy tymczasowej a przedsiębiorstwem-użytkownikiem wymaga formy pisemnej. Agencja pracy tymczasowej wskazuje w tym dokumencie, czy posiada zezwolenie zgodnie z § 1. Przedsiębiorstwo-użytkownik wskazuje w tym dokumencie, jakie szczególne cechy ma działalność przewidziana dla pracowników tymczasowych i jakie kwalifikacje zawodowe są do tego wymagane, a także jakie istotne warunki pracy obowiązują w zakładzie przedsiębiorstwa użytkownika dla porównywalnych pracowników przedsiębiorstwa użytkownika, włącznie z wynagrodzeniem za pracę […]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

10 „go fair" jest spółką jawną (offene Handelsgesellschaft – OHG), prowadzącą działalność w zakresie udostępniania pracowników na podstawie ustawy regulującej outsourcing pracowników.

11 Jako agencja pracy tymczasowej oddelegowała ona w roku 2010 zatrudnionych u niej pracowników służby zdrowia, a mianowicie pielęgniarzy, pielęgniarki, opiekunów osób starszych do stałych i ambulatoryjnych instytucji opiekuńczych w rozumieniu § 4 pkt 16 UStG. Pracownicy „go fair" zostali organizacyjnie włączeni do odpowiednich instytucji opiekuńczych. Świadczyli oni usługi opiekuńcze na zlecenie owych instytucji oraz pod jej kierownictwem. Nadzór służbowy i techniczny nad działalnością oddelegowanych pracowników tymczasowych należał również do obowiązków owych instytucji opiekuńczych.

12 Decyzją z dnia 18 października 2010 r. ustalającą tymczasowy wymiar podatku obrotowego za wrzesień 2010 r. Finanzamt Hamburg-Altona objął transakcje związane ze świadczeniem usług wykonywanych przez „go fair" podstawową stawką podatku VAT. Skarga „go fair" na tę decyzję została oddalona przez Finanzgericht Hamburg (sąd ds. podatkowych w Hamburgu).

13 Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansów), do którego wpłynęła skarga rewizyjna wniesiona przez „go fair", stwierdził, że owa spółka nie spełnia przesłanek przewidzianych w art. 4 pkt 16 lit. k) UStG, ponieważ prowadzi nie instytucję świadczącą opiekę na rzecz osób wymagających pomocy fizycznej,

mentalnej lub psychologicznej, lecz usługi wynajmowania pracowników na czas określony. Dokonywane przez nią transakcje nie mogą być zatem zwolnione z podatku na podstawie tego przepisu.

14 Jednakże sąd ów uważa, że „go fair” świadczyła usługi „ściśle związane z opieką i pomocą społeczną” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 oraz że nie można wykluczyć, iż może się ona bezpośrednio powołać na ten przepis i w ten sposób skorzystać z przewidzianego w nim zwolnienia.

15 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W przedmiocie wykładni art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE:

a) Czy państwo członkowskie może wykonywać przyznane mu uprawnienia dyskrecjonalne w zakresie uznania za podmiot o charakterze społecznym w ten sposób, że uznaje ono wprawdzie osoby świadczące usługi na rzecz kas społeczno-opiekuńczych, nie uznaje jednak personelu opiekuńczego posiadającego uprawnienia państwowe, świadczącego usługi bezpośrednio na rzecz osób wymagających opieki?

b) W przypadku gdy personel opiekuńczy posiadający uprawnienia państwowe należy uważać za podmiot o charakterze społecznym: czy uznanie agencji pracy tymczasowej delegującej personel opiekuńczy posiadający uprawnienia państwowe do uznanych instytucji opiekuńczych (instytucji przejmujących) wynika z uznania delegowanego personelu?

2) W przedmiocie art. 134 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE:

Czy udostępnienie personelu opiekuńczego posiadającego uprawnienia państwowe w celu świadczenia usług opiekuńczych przez instytucję przejmującą (użytkownika) jest niezbędne jako transakcja ściśle związana z opieką i pomocą społeczną, jeśli instytucja przejmująca nie może prowadzić działalności bez personelu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

16 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że personel opiekuńczy posiadający uprawnienia państwowe świadczący usługi bezpośrednio na rzecz osób wymagających opieki lub agencja pracy tymczasowej, która udostępnia tego rodzaju personel instytucjom uznanym za posiadające charakter społeczny, są objęte pojęciem „podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym” w rozumieniu owego przepisu.

17 Należy na wstępie przypomnieć, że pojęcia używane do opisania zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej właściwej wspólnemu systemowi podatku VAT. Tym samym zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy powinny być interpretowane w sposób, który pozbawiałby je skuteczności (zob. wyroki: Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16; Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 49; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22; a także Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 26, 27).

18 Z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 wynika, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie do świadczenia usług i dostaw towarów, które są z jednej strony ściśle związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej, a z drugiej strony świadczone przez podmioty prawa publicznego i inne organizacje uznane za podmioty o charakterze socjalnym przez zainteresowane państwa członkowskie (zob. wyroki: Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 34; a także Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 21).

19 Co się tyczy w szczególności ostatniej z wskazanych przesłanek, która stanowi przedmiot pierwszego pytania prejudycjalnego, zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwe będzie owo uznanie podmiotów, które o to wniosą. Państwa członkowskie dysponują swobodą uznania w tym zakresie (zob. wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26).

20 Z orzecznictwa Trybunału wynika jednakże, iż w celu określenia podmiotów, które powinny być uznane do celów art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 za mające „charakter socjalny” w rozumieniu tego przepisu, władze krajowe powinny – zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych – uwzględnić szereg czynników. Wśród tych czynników można wymienić: istnienie szczególnych przepisów, tak krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia społecznego, interes publiczny wynikający z działalności danego podatnika, fakt, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz fakt, czy koszty danych świadczeń pokrywane są ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego (zob. podobnie wyroki: Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 57, 58; Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 53; a także Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 31).

21 Z postanowienia odsyłającego wynika, że niemiecki ustawodawca nie uznał agencji pracy tymczasowych tego rodzaju co „go fair”, udostępniających personel instytucji opiekuńczych, za podmioty o charakterze społecznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112.

22 W tym kontekście sąd odsyłający zmierza, po pierwsze, do ustalenia, czy uznanie przez państwa członkowskie za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 dla celów skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie obejmuje również personel opiekuńczy posiadający uprawnienia państwowe, świadczący usługi bezpośrednio na rzecz osób wymagających opieki bez ponoszenia kosztów przez instytucje zabezpieczenia społecznego, oraz czy w związku z tym ograniczenie ustanowione w prawie krajowym jest niezgodne z prawem Unii.

23 W tym względzie wystarczy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 owej dyrektywy „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie działalność gospodarczą. Zgodnie z art. 10 owej dyrektywy warunek ten wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy podporządkowania w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

24 W konsekwencji zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 nie może być stosowane bezpośrednio w przypadku personelu agencji pracy tymczasowej tego rodzaju co „go fair”.

25 W każdym wypadku, jak słusznie podniosła Komisja, jedynymi świadczeniami istotnymi w okolicznościach postępowania głównego są nie usługi świadczone przez pracowników zatrudnionych przez „go fair” w ramach stosunku podporządkowania względem instytucji opiekuńczych na rzecz osób wymagających pomocy lub opieki, lecz usługi świadczone przez tę agencję pracy tymczasowej, a mianowicie udostępnianie pracowników.

26 Jakkolwiek owa agencja nie jest uznana w prawie niemieckim za podmiot o charakterze społecznym, sąd odsyłający zmierza do ustalenia – po drugie – czy tego rodzaju agencja, ze względu na jej działalność udostępniania wykwalifikowanego personelu opiekuńczego, może powoływać się na art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, by wywieść z niego prawo do bycia uznaną za „podmiot o charakterze społecznym".

27 Co się tyczy, po pierwsze, pojęcia „podmiotu" zawartego w owym przepisie z orzecznictwa wynika, że jest ono wystarczająco szerokie, aby objąć podmioty prywatne dążące do osiągnięcia zysku (zob. wyrok Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji spółka jawna tego rodzaju co „go fair" może być uznana za „podmiot" w rozumieniu tego przepisu.

28 Co się natomiast tyczy, po drugie, określenia „o charakterze społecznym", należy stwierdzić, że udostępnienie pracowników nie stanowi samo w sobie świadczenia usług w interesie publicznym wykonywanych w dziedzinie społecznej. Jest w tym względzie bez znaczenia, że personel, o którym mowa, jest personelem opiekuńczym lub że ów personel jest udostępniany uznanym instytucjom opiekuńczym.

29 Na pytanie pierwsze należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że ani personel opiekuńczy posiadający uprawnienia państwowe świadczący usługi bezpośrednio na rzecz osób wymagających opieki, ani agencja pracy tymczasowej, która udostępnia tego rodzaju personel instytucjom uznanym za posiadające charakter społeczny, nie są objęte pojęciem „podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym" w rozumieniu owego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

30 W związku z odpowiedzią udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

31 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że ani personel opiekuńczy posiadający uprawnienia państwowe świadczący usługi bezpośrednio na rzecz osób wymagających opieki, ani agencja pracy tymczasowej, która udostępnia tego rodzaju personel instytucjom uznanym za posiadające charakter społeczny, nie są objęte pojęciem „podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym" w rozumieniu owego przepisu.

Podpisy