Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 12. marca 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — DPH — Smernica 2006/112/ES — Článok 132 ods. 1 písm. g) — Oslobodenie od dane poskytovania služieb úzko súvisiacich s pomocou a sociálnym zabezpečením — Pojem ‚subjekty, ktoré boli uznané za subjekty sociálnej povahy' — Agentúra dočasného zamestnávania — Pridelenie kvalifikovaných opatrovateľov — Vylúčenie oslobodenia od dane"

Vo veci C-594/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 21. augusta 2013 a doručený Súdnemu dvoru 21. novembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

„go fair" Zeitarbeit OHG

proti

Finanzamt Hamburg-Altona,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory K. Jürimäe (spravodajkyňa), sudcovia J. Malenovský a M. Safjan,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. októbra 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— „go fair" Zeitarbeit OHG, v zastúpení: L. Gause, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan a N. J. Travers, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener, C. Soulay a B.-R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. g) a článku 134 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania o opravnom prostriedku „Revision“ medzi spoločnosťou „go fair“ Zeitarbeit OHG (ďalej len „go fair“) a Finanzamt Hamburg-Altona (daňový orgán) vo veci zdanenia služieb poskytovaných žalobkyňou daňou z obratu za zdaňovacie obdobie 2010.

Právny rámec

Smernica 2006/112

3 Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

4 Článok 10 tejto smernice stanovuje:

„Podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, čo sa týka pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.“

5 Druhá kapitola hlavy IX uvedenej smernice je nazvaná „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“. Táto kapitola obsahuje články 132 až 134.

6 Podľa článku 132 ods. 1 písm. g) tejto istej smernice členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

„poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“.

7 Článok 134 uvedenej smernice stanovuje:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane;

b) ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich [dani z pridanej hodnoty (ďalej len ‚DPH‘)].“

Nemecké právo

8 Podľa § 4 bodu 16 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz v znení vyplývajúcom zo zákona BGBl. 2008 I, s. 2794 z 19. decembra 2008, ďalej len „UStG“) sú od dane oslobodené:

„plnenia, ktoré sú úzko spojené s prevádzkou zariadení určených na opatrovanie alebo starostlivosť o osoby, ktoré sú z telesných, duševných alebo psychických dôvodov odkázané na pomoc, ktoré poskytujú

…

k) zariadenia, v prípade ktorých náklady na opatrovanie alebo starostlivosť počas predchádzajúceho kalendárneho roku najmenej v 40 % prípadov uhradili zákonné inštitúcie sociálneho poistenia alebo sociálnej pomoci v celom alebo v prevažnom rozsahu.

Plnenia v zmysle prvej vety, ktoré poskytujú zariadenia podľa písmen b) až k), sú oslobodené od dane, pokiaľ na základe ich druhu ide o plnenia, na ktoré sa vždy vzťahuje uznanie, zmluva alebo dohoda podľa sociálneho práva alebo úhrada.“

9 Znenie §12 ods. 1 zákona o dočasnom prideľovaní pracovníkov (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, s. 158, v znení vyplývajúcom zo zákona BGBl. 2003 I, s. 4607 z 23. decembra 2003) stanovuje:

„Zmluva medzi agentúrou dočasného zamestnávania a užívateľom si vyžaduje písomnú formu. Agentúra je písomne povinná vyhlásiť, či má povolenie podľa § 1. Užívateľ je písomne povinný uviesť, akými špecifickými znakmi sa vyznačuje činnosť stanovená pre pridelených pracovníkov a aká odborná kvalifikácia je na to potrebná, ako aj to, aké pracovné podmienky, vrátane odmeny za prácu, platia v podniku užívateľa pre jeho porovnateľného pracovníka…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 „go fair“ je verejná obchodná spoločnosť (offene Handelsgesellschaft – OHG), ktorej predmetom je prideľovanie pracovníkov podľa zákona o dočasnom prideľovaní pracovníkov.

11 Ako agentúra dočasného zamestnávania pridelila v roku 2010 opatrovateľský personál, ktorý bol u nej zamestnaný, konkrétne ošetrovateľov a geriatrických opatrovateľov, nemocničným a ambulantným opatrovateľským zariadeniam v zmysle § 4 bodu 16 UStG. Zamestnanci spoločnosti „go fair“ boli z organizačného hľadiska začlenení do príslušného opatrovateľského zariadenia. S poverením tohto zariadenia poskytovali opatrovateľské služby a v súvislosti s nimi boli viazaní pokynmi. Služobný a odborný dohľad nad činnosťou pridelených pracovníkov a pracovníčok bol tiež povinnosťou opatrovateľského zariadenia.

12 Rozhodnutím z 18. októbra 2010 o stanovení preddavku na daň z obratu za mesiac september 2010 Finanzamt Hamburg-Altona uplatnil na príjmy pochádzajúce zo služieb poskytovaných spoločnosťou „go fair“ základnú sadzbu dane. Žaloba podaná spoločnosťou „go fair“ proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá Finangericht Hamburg (Finančný súd v Hamburgu).

13 Bundesfinanzhof (Spolkový finančný sud), ktorý rozhodoval o opravnom prostriedku „Revision“ podanom spoločnosťou „go fair“ konštatuje, že táto spoločnosť nespĺňa podmienky stanovené v § 4 bode 16 písm. k) UStG, keďže neprevádzkuje nijaké zariadenie na starostlivosť a opatrovanie osôb, ktoré sú telesne, mentálne alebo psychicky odkázané na pomoc, ale uskutočňuje prideľovanie pracovníkov na dobu určitú. Jej príjmy preto nemôžu byť oslobodené od dane podľa tohto ustanovenia.

14 Uvedený súd sa však domnieva, že „go fair“ poskytla služby „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112, a nie je vylúčené, že by sa mohla priamo odvolávať na toto ustanovenie, a tak byť oslobodená od dane, ako je v tomto článku stanovené.

15 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. O výklade článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112:

a) Môže členský štát uplatniť voľnú úvahu, ktorá mu je priznaná na uznanie zariadenia ako subjektu sociálnej povahy, v tom zmysle, že síce uzná osoby, ktoré svoje plnenia poskytujú sociálnym poisťovniam a poisťovniam pre prípad odkázanosti, ale nie opatrovateľov so štátnou skúškou, ktorí poskytujú služby priamo odkázaným osobám?

b) Pokiaľ sa opatrovatelia so štátnou skúškou majú uznať za subjekt sociálnej povahy: Vyplýva uznanie agentúry dočasného zamestnávania, ktorá prideľuje opatrovateľov so štátnou skúškou uznaným opatrovateľským zariadeniam (cieľové zariadenia), z uznania prideleného personálu?

2. O výklade článku 134 písm. a) smernice 2006/112:

Je pridelenie opatrovateľov so štátnou skúškou na účely výkonu opatrovateľských služieb cieľového zariadenia (užívateľa) ako transakcia, ktorá úzko súvisí so sociálnou starostlivosťou a sociálnym zabezpečením, nevyhnutné, ak cieľové zariadenie nemôže vykonávať činnosť bez personálu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

16 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že opatrovatelia so štátnou skúškou, ktorí poskytujú služby priamo odkázaným osobám a/alebo agentúra dočasného zamestnávania, ktorá pridelí takýchto opatrovateľov zariadeniam uznaným za zariadenia sociálnej povahy, patria pod pojem „subjekty, ktoré boli uznané za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle uvedeného ustanovenia.

17 Na úvod je potrebné pripomenúť, že pojmy použité na označenie oslobodení od dane uvedené v článku 132 smernice 2006/112 sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa pojmy použité pre definovanie oslobodení od dane uvedených v článku 132 mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich účinkov (pozri rozsudky Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16; Komisia/Holandsko, C-79/09, EU:C:2010:171, bod 49; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22, ako aj Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, body 26 a 27).

18 Zo znenia článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 vyplýva, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa uplatňuje na poskytovanie služieb a dodávky tovaru, ktoré na jednej strane úzko súvisia so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, a na strane druhej subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy (pozri rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34, ako aj Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21).

19 Pokiaľ ide najmä o túto poslednú podmienku, ktorá je predmetom prvej otázky, je v zásade úlohou vnútroštátneho práva každého členského štátu stanoviť pravidlá, podľa ktorých môže byť takéto uznanie priznané zariadeniam, ktoré o to požiadajú. Členské štáty v tomto ohľade disponujú voľnou úvahou (pozri rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26).

20 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že prináleží vnútroštátnym orgánom, aby v súlade s právom Únie zohľadnili rad faktorov pri určení subjektov, ktorých „sociálna povaha“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 musí byť uznaná na účely tohto ustanovenia, pričom vnútroštátne súdy to môžu preskúmať. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení, vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, daňových alebo ustanovení sociálneho zabezpečenia, povaha verejného záujmu na činnostiach dotknutej zdaniteľnej osoby, skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady dotknutých služieb sú prípadne prevažne hradené zdravotnými poisťovňami alebo inými orgánmi sociálneho zabezpečenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, body 57 a 58; Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 53, ako aj Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31).

21 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že nemecký zákonodarca neuznal agentúry dočasného zamestnávania, akou je „go fair“, ktoré prideľujú personál opatrovateľským zariadeniam, za subjekty sociálnej povahy v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112.

22 V tejto súvislosti sa uvedený súd v prvom rade pýta, či sa uznanie subjektov za subjekty sociálnej povahy členským štátom, v súlade s článkom 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 na účely oslobodenia od dane stanovené v tomto ustanovení, vzťahuje aj na opatrovateľov so štátnou skúškou, ktorí poskytujú služby priamo odkázaným osobám bez toho, aby náklady hradili orgány sociálneho zabezpečenia, a či je teda obmedzenie vo vnútroštátnom práve v rozpore s právom Únie.

23 V tomto ohľade stačí pripomenúť, že v súlade s článkom 9 tejto smernice sa za „zdaniteľnú osobu“ považuje každá osoba, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť. V zmysle článku 10 uvedenej smernice preto táto podmienka vylučuje zo zdanenia zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym zväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

24 V dôsledku toho nemožno daňové oslobodenie upravené v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 priamo uplatniť na zamestnancov agentúr dočasného zamestnávania, akou je „go fair“.

25 V každom prípade, ako správne tvrdí Európska komisia, samotné služby relevantné za okolností vo veci samej nie sú službami, ktoré poskytujú zamestnanci „go fair“ osobám odkázaným na opatrovanie alebo starostlivosť v rámci vzťahu podradenosti k opatrovateľským zariadeniam, ale službami ponúkanými touto agentúrou dočasného zamestnávania, konkrétne pridelenie takýchto zamestnancov.

26 Vnútroštátny súd sa v druhom rade pýta, v prípade, ak by táto naposledy uvedená spoločnosť nebola uznaná podľa nemeckých právnych predpisov za subjekt sociálnej povahy, či sa takáto spoločnosť môže z dôvodu jej činnosti prideľovania kvalifikovaných opatrovateľov odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112, aby z neho vyvodila právo byť uznanou za „subjekt sociálnej povahy“.

27 Na jednej strane, pokiaľ ide o pojem „subjekt“ uvedený v dotknutom ustanovení, z judikatúry vyplýva, že tento pojem je dostatočne široký na to, aby zahŕňal súkromné subjekty sledujúce dosiahnutie zisku (pozri rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 35, ako aj citovanú judikatúru). Verejná obchodná spoločnosť, akou je „go fair“, preto môže byť považovaná za „subjekt“ v zmysle tohto ustanovenia.

28 Naopak, na strane druhej, pokiaľ ide o pojmy „sociálna povaha“, je potrebné konštatovať, že pridelenie zamestnancov nie je ako také poskytovaním služieb verejného záujmu uskutočneným v sociálnej oblasti. V tomto ohľade je irelevantné, či je dotknutý zamestnanec opatrovníkom alebo či je pridelený do uznaného opatrovateľského zariadenia.

29 Na prvú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že opatrovatelia so štátnou skúškou, ktorí poskytujú služby priamo odkázaným osobám, ani agentúry dočasného zamestnávania, ktoré prideľujú týchto opatrovateľov zariadeniam uznaným za zariadenia sociálnej povahy, nepatria pod pojem „subjekty uznané za subjekty sociálnej povahy“, uvedený v tomto ustanovení.

O druhej otázke

30 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že opatrovatelia so štátnou skúškou, ktorí poskytujú služby priamo odkázaným osobám, ani agentúry dočasného zamestnávania, ktoré prideľujú týchto opatrovateľov zariadeniam uznaným za zariadenia sociálnej povahy, nepatria pod pojem „subjekty uznané za subjekty sociálnej povahy“, uvedený v tomto ustanovení.

Podpisy