

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2015. gada 12. martā (*)

Līgums 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 – Jādzīens “strukturās, kuras atzītas par sociāli labklājības struktūrām” – Pagaidu darba aģentūra – Kvalificēta aprūpjošā personāla nodrošināšana – Atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošana

Lieta C-594/13

par līgumu 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. Jirīme [K. Jürimäe] (referente), tiesneši J. Malenovskis [J. Malenovský] un M. Safjans [M. Safjan],

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekretārs M. Aleksejevs [M. Alekseev], administrators,

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

ģemot vērā atbildējumus, ko sniedza:

- “go fair” Zeitarbeit OHG vērā – L. Gause, Rechtsanwalt,
- Vācijas valdības vērā – T. Henze un K. Petersen, pārstāji,
- ģrijas vērā – E. Creedon un G. Hodge, kā arī M. Heneghan un N. J. Travers, pārstāji,
- Eiropas Komisijas vērā – A. Cordewener, C. Soulay un B. R. Killmann, pārstāji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo 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 līgums ir iesniegts "Revision" tiesvedībā starp "go fair" Zeitarbeit OHG (turpmāk tekstā – "go fair") un Finanzamt Hamburg-Altona (Hamburgas–Altonas Finanšu pārvalde) saistībā ar prasītāja 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", atbilstoši PVN nodarbinātās 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 atbilstoši no nodokļa šādu darījumu:

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

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 atbilstošajiem 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*, tās redakcijā, kas izriet no 2008. gada 19. decembra likuma, *BGBI.* 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, kuras

[..]

k) sniedz struktūras, kurās iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz 40 % gadījumu aprēķinot kopšānas izmaksas pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās aprēķinot 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, BGBI.* 1995 I, 158. lpp., tās redakcijā, kura izriet no 2002. gada 23. decembra likuma, *BGBI.* 2002 I, 4607. lpp.) 12. panta 1. punkts 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 pašas pazīmes ir paredzētajam darbam, ko veiks pagaidu darbinieks, un kāda profesionālā kvalifikācija viņam ir nepieciešama, kā arī kādi uzņēmumi, kurā pagaidu darbinieks tiek nodarbināts, ir svarīgākie darba nosacījumi, ieskaitot darba samaksu, ar minēto darbinieku saistītinām 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 tās 2010. gadā nodrošināja ar tās uzņēmumiem nodarbinātajiem aprēķinot darbiniekiem, proti, medicīnas māsām un vecu cilvēku aprēķinot personālu, stacionāros un ambulatoros aprēķinot iestādes *UStG* 4. panta 16. punkta izpratnē. “*go fair*” darba ņēmēji no organizatoriskā viedokļa bija ietverti attiecīgajā aprēķinot iestādē. Viņi šīs iestādes uzdevumā sniedza aprēķinot pakalpojumus un tādējādi bija šo iestāžu pakārtoti. Minēto aprēķinot 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 aprēķinot personām, kurām ir vajadzīga fiziska, garīga vai psiholoģiska aprūpe, bet gan sniedz darba ņēmēju nodošanas uz noteiktu laiku pakalpojumus. Tādā tās ieņēmumi nebūtu atbrīvoti no nodokļa šīs tiesību normas izpratnē.

14 Tomēr minētā iestāde uzskata, ka “*go fair*” sniedza pakalpojumus, “kas ir cieši saistīti ar sociālo aprēķinot un sociālo nodrošināšanu” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, un ka nevar tikt izslēgtas, ka tā uz šo tiesību normu varētu atsaukties tieši un tādējādi izmantot tajā paredzēto atbrīvotību.

15 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

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

b) Gadījumā, ja valsts pārbaudīti aprūpes darbinieki ir atzīstami par sociālās labklājības struktūru – vai tādās 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 mērķiestādē nevar darboties bez aprūpes darbiniekiem?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

16 Ar pirmo jautājumu iesniedzītāja 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 tādās iestādēs, kuras ir atzītas par sociālās labklājības iestādēm, minētās tiesību normas izpratnē izriet no jūdziena “struktūras, kuras [atzītas] par sociālās labklājības struktūru”.

17 Vispirms ir jāatgādina, ka jūdzieni, 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 jūdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jābūt ievērotām kopējās PVN sistēmas pamatēsošā nodokļu neitralitātes principa prasībām. Tādējādi šīs šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jūdzieni, kas izmantoti minētajā 132. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, būtu jāinterpretē veidā, kas tiem atēmtu 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 struktūru (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 Run?jot it ?paši par šo p?d?jo min?to nosac?jumu, kurš ir pirm? prejudici?l? jaut?juma priekšmets, princip? katras dal?bvalsts ties?b?s ir j?paredz noteikumi, saska?? ar kuriem iest?d?m, kuras to l?dz, š?da atz?šana var tikt nodrošin?ta. Dal?bvalst?m šaj? zi?? ir nov?rt?juma br?v?ba (skat. spriedumu *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, 26. punkts).

20 Tom?r no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka valsts iest?d?m saska?? ar Savien?bas ties?b?m un valsts tiesu uzraudz?b? ir j??em v?r? vair?ki apst?k?i, lai noteiktu strukt?ras, kuru “soci?l?s labkl?j?bas [raksturs]” Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratn? ir atz?stams atbilstoši šai ties?bu normai. Š?di apst?k?i var b?t specifisku valsts vai re?ion?lu, normat?vu vai administrat?vu, ar nodok?iem vai soci?lo nodrošin?jumu saist?tu noteikumu esam?ba, attiec?g? nodok?u maks?t?ja darb?b?m piem?tošais visp?r?jo interešu raksturs, tas, ka citiem nodok?u maks?t?jiem, kas veic t?das pašas darb?bas, jau ir atz?ts l?dz?gs raksturs, k? ar? tas, ka attiec?go pakalpojumu izmaksas liel? da??, iesp?jams, sedz slimokases vai citas soci?l? nodrošin?juma iest?des (šaj? zi?? 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, k? ar? *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, 31. punkts).

21 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka V?cijas likumdev?js t?das pagaidu darba a?ent?ras k? “*go fair*”, kuras nodrošina ar darbiniekiem vesel?bas apr?pes iest?des, nav atzinis par soci?l?s labkl?j?bas strukt?r?m Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratn?.

22 Šaj? kontekst? min?t? tiesa v?las noskaidrot, pirmk?rt, vai tas, ka dal?bvalsts strukt?ru atz?st par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru, kas tiek pras?ts saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, lai sa?emtu šaj? ties?bu norm? paredz?to atbr?vojumu, aptver ar? valsts p?rbaud?tus apr?pes darbiniekus, kuri savus pakalpojumus person?m, kur?m ir vajadz?ga apr?pe, sniedz tieši, pie kam izdevumus nesedz soci?l? nodrošin?juma iest?des, un vai ierobežojums valsts ties?b?s t?tad neatbilst Savien?bas ties?b?m.

23 Šaj? zi?? atliek atg?din?t, ka saska?? ar š?s direkt?vas 9. pantu par “nodok?a maks?t?ju” ir uzskat?ma ikviena persona, kas patst?v?gi veic jebkuru saimniecisku darb?bu. L?dz ar to atbilstoši min?t?s direkt?vas 10. pantam ar šo nosac?jumu no nodok?a maks?šanas atbr?vo nodarbin?tas un citas personas, cikt?l t?s ar darba dev?ju saista darba l?gums vai jebk?das citas juridiskas saites, kas rada darba dev?ja un darba ??m?ja tiesisk?s attiec?bas saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu un darba dev?ja atbild?bu.

24 L?dz ar to Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums nevar tikt piem?rots tieši t?das pagaidu darba a?ent?ras darbiniekiem k? “*go fair*”.

25 Katr? zi??, k? to pareizi nor?da Eiropas Komisija, vien?gie noz?m?gie pakalpojumi pamatlietas apst?k?os ir nevis pakalpojumi, kurus “*go fair*” nodarbin?tie darba ??m?ji pak?aut?bas attiec?bu ar vesel?bas apr?pes iest?d?m ietvaros sniedz person?m, kur?m ir vajadz?ga pal?dz?ba vai apr?pe, bet gan pakalpojumi, kurus pied?v? š? pagaidu darba a?ent?ra, proti, nodrošin?šana ar saviem darba ??m?jiem.

26 Tom?r, lai gan p?d?j? min?t? a?ent?ra atbilstoši V?cijas ties?bu norm?m nav atz?ta par soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru, iesniedz?jtiesa v?las, otrk?rt, noskaidrot, vai š?da a?ent?ra t?s kvalific?t? apr?p?još? person?la nodrošin?šanas darb?bas d?? var atsaukties uz Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, lai sa?emtu no t? izrietoš?s ties?bas tikt atz?tai par “soci?l?s labkl?j?bas strukt?ru”.

27 Run?jot, no vienas puses, par šaj? ties?bu norm? min?to j?dzienu “strukt?ra”, no judikat?ras

izriet, ka tas ir pietiekami plašs, lai tajā iekāutu 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 tādā pilnsabiedrībā kā “go fair” var tikt uzskatīta par “strukturālu” 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 vispārīgas nozīmes sociālās labklājības nozarē veikta pakalpojumu sniegšana. Šajā ziņā nav nozīmes nedz tam, ka konkrētie darbinieki ir aprūpējotais 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 “strukturāls, kuras [atzītas] par sociālās labklājības struktūru”.

Par otro jautājumu

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

Par tiesāšanas izdevumiem

31 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopā 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 “strukturāls, kuras [atzītas] par sociālās labklājības struktūru”.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.