

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 12. marca 2015(*)

„Predhodno odločanje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – člen 132(1)(g) – Oprostitev za storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom – Pojem ‚organizacije, ki so priznane kot organizacije socialnega pomena‘ – Agencija za zagotavljanje zdravstvenih dela – Izposoja delavcev na področju zdravstvene nege – Izključitev od oprostitve“

V zadevi C-594/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 21. avgusta 2013, ki je prispela na Sodišče 21. novembra 2013, v postopku

„go fair“ Zeitarbeit OHG

proti

Finanzamt Hamburg-Altona,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi K. Jürimäe (poročevalka), predsednica senata, J. Malenovský in M. Safjan, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. oktobra 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za „go fair“ Zeitarbeit OHG L. Gause, odvetnik,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Irsko E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan in N. J. Travers, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Cordewener, C. Soulay in B.-R. Killmann, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 132(1)(g) in 134(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, in popravek UL 2007, L 335, str. 60).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru revizijskega postopka, ki se nanaša na spor med družbo „go fair“ Zeitarbeit OHG (v nadaljevanju: go fair) in Finanzamt Hamburg-Altona (davčna uprava) glede obdavčitve storitev, ki jih je tožena stranka opravila, s prometnim davkom za davčno leto 2010.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

4 Člen 10 navedene direktive določa:

„Uporaba besede ‚neodvisno‘ iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.“

5 Poglavje 2 naslova IX navedene direktive je naslovljen „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. V tem poglavju so členi od 132 do 134.

6 V skladu s členom 132(1)(g) iste direktive države članice oprostitjo naslednje transakcije:

„opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena.“

7 Člen 134 navedene direktive določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za [davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV)].“

Nemško pravo

8 V skladu s členom 4, točka 16, zakona o prometnem davku iz leta (Umsatzsteuergesetz, v različici, ki izhaja iz zakona z dne 19. decembra 2008, BGBl. 2008 I, str. 2794, v nadaljevanju: UStG), so tega davka oproščene:

„storitve, ki so tesno povezane z upravljanjem organizacij za oskrbo ali nego oseb, ki so telesno, umsko ali duševno potrebne pomoči, ki

[...]

(k) jih opravljajo organizacije, pri katerih so v predhodnem koledarskem letu stroške za oskrbo ali nego v vsaj 40 % primerov v celoti ali vsaj v pretežnem delu plačali zakonski nosilci socialnega

zavarovanja ali socialne pomoči.

Storitve v smislu prvega stavka, ki jih opravljajo organizacije iz točk od (b) do (k), so oproščene, če gre po njihovi naravi za storitve, na katere se vsakokrat nanaša priznanje, pogodba, sporazum na podlagi socialnega prava ali plačila.“

9 člen 12(1) zakona o ureditvi prepustitve delavcev in začasne izposoje delavcev (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, str. 158, v različici, ki izhaja iz zakona z dne 23. decembra 2002, BGBl. 2002, str. 4607) določa:

„Pogodba med agencijo za zagotavljanje začasnega dela in podjetjem, ki uporablja delavce, se sklene v pisni obliki. Agencija za zagotavljanje začasnega dela mora v listini navesti, ali ima dovoljenje iz člena 1. Podjetje, ki uporablja delavce, mora v listini navesti, katere posebne značilnosti ima dejavnost, ki jo bo predvidoma opravljal delavec, zaposlen pri agenciji za zagotavljanje začasnega dela, katere poklicna kvalifikacija je za to potrebna in kateri bistveni delovni pogoji, vključno s plačilom, veljajo pri delovanju podjetja, ki uporablja delavce, za primerljivega delavca tega podjetja [...]“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

10 Družba „go fair“ je družba z neomejeno odgovornostjo (offene Handelsgesellschaft – OHG), ki se ukvarja z dejavnostjo prepustitve in začasne izposoje delavcev na podlagi zakona o ureditvi prepustitve delavcev in začasne izposoje delavcev.

11 Kot agencija za zagotavljanje začasnega dela je v letu 2010 izposojala pri njej zaposlene delavce na področju zdravstvene nege, in sicer medicinske tehnike, medicinske sestre ter negovalce in negovalke ostarelih, bolnišničnih in izvenbolnišničnih organizacijam za nego in oskrbo v smislu člena 4, točka 16, UStG. Delavci družbe „go fair“ so bili organizacijsko vključeni v zadevno negovalno organizacijo. Opravljali so storitve nege po naročilu te organizacije in so bili v tem smislu vezani na navodila. Službeni in strokovni nadzor nad dejavnostjo delavcev oziroma delavk, zaposlenih pri agenciji za zagotavljanje začasnega dela, je bil prav tako naloga te organizacije za nego in oskrbo.

12 Finanzamt Hamburg-Altona je z odločbo z dne 18. oktobra 2010 o določitvi akontacije prometnega davka za september 2010 za dohodke, ki izvirajo iz storitev, ki jih je opravila družba „go fair“, določila splošno stopnjo obdavčitve. Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) je tožbo, ki jo je družba „go fair“ vložila zoper to odločbo, zavrnilo.

13 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), pri katerem je družba „go fair“ vložila zahtevo za revizijo, je ugotovilo, da ta družba ne izpolnjuje pogojev iz člena 4, točka 16, točka (k), UStG, ker ne opravlja dejavnosti organizacije za oskrbo ali nego oseb, ki so telesno, umsko ali duševno potrebne pomoči, ampak dejavnost posredovanja delavcev za določen čas. Njeni dohodki naj torej ne bi bili oproščeni davka na podlagi te določbe.

14 Vendar navedeno sodišče meni, da je družba „go fair“ opravljala storitve, ki so „tesno povezan[e] s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112, in da ni mogoče izključiti, da bi se lahko sklicevala neposredno na to določbo in bila tako upravičena do oprostitve, ki je v njej določena.

15 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Razlaga ?lena 132(1)(g) Direktive 2006/112:

(a) Ali lahko država ?lanica diskrecijsko pravico, ki ji je dana, da prizna organizacijo kot organizacijo socialnega pomena, izvršuje tako, da sicer prizna osebe, ki opravljajo svoje storitve za nosilce zavarovanja za primer potrebe po pomo?i in postrežbi, vendar ne prizna tudi delavcev na podro?ju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom, ki opravljajo svoje storitve neposredno za osebe, ki potrebujejo pomo? in postrežbo?

(b) ?e je treba delavce na podro?ju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom priznati kot socialno organizacijo: ali priznanje agencije za zagotavljanje za?asnega dela, ki delavce na podro?ju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom izposoja priznanim organizacijam za nego in oskrbo (organizacije prejemnice), izhaja iz priznanja izposojanega osebja?

2. Razlaga ?lena 134(a) Direktive 2006/112:

Ali je posredovanje delavcev na podro?ju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom kot transakcija, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, nujno potrebno za opravljanje storitev nege organizaciji prejemnici (podjetju, ki si izposoja delavce), ?e organizacija prejemnica ne more poslovati brez osebja?“

Vprašnji za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

16 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 132(1)(g) Direktive 2006/112 razlagati tako, da delavci na podro?ju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom, ki opravljajo svoje storitve neposredno za osebe, ki potrebujejo pomo? in postrežbo, in/ali agencije za zagotavljanje za?asnega dela, ki take delavce izposoja organizacijam, priznanim kot organizacije socialnega pomena, spadajo v pojem „organizacije, ki so priznane kot organizacije socialnega pomena“ v smislu navedene dolo?be.

17 Najprej je treba opozoriti, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz ?lena 132 Direktive 2006/112, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega na?ela, po katerem se DDV pla?a za vsako storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji navedenih oprostitev in zahtevami na?ela dav?ne nevtralnosti, ki je lastna skupnemu sistemu DDV. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega ?lena 132, razlagati tako, da bi se jim odvzeli u?inki (glej sodbe Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 16; Komisija/Nizozemska, C?79/09, EU:C:2010:171, to?ka 49; Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, to?ka 22, in Klinikum Dortmund, C?366/12, EU:C:2014:143, to?ki 26 in 27).

18 Iz besedila ?lena 132(1)(g) Direktive 2006/112 izhaja, da se oprostitve, ki je dolo?ena v tej dolo?bi, uporablja za storitve in za dobavo blaga, ki so po eni strani tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom in ki jih po drugi strani opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih zadevna država ?lanica priznava kot organizacije socialnega pomena. (glej sodbi Kingscrest Associates in Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, to?ka 34, in Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, to?ka 21).

19 Zlasti glede tega zadnjega pogoja, na katerega se nanaša prvo vprašanje za predhodno odločanje, mora na celoma nacionalno pravo vsake države prenesti pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam odobri tako priznanje. Države imajo v tem pogledu diskrecijsko pravico (glej sodbo Zimmermann, EU:C:2012:716, točka 26).

20 Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da morajo nacionalni organi za določitev organizacij, ki jih je treba priznati kot organizacije „socialnega pomena“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112 za namene te določbe, v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč upoštevati več dejavnikov. Med te je mogoče šteti obstoj posebnih določb, naj bodo te nacionalne ali regionalne, zakonodajne ali upravne, davčne ali socialnovarstvene, splošni interes v zvezi z dejavnostjo zadevnega davčnega zavezanca, dejstvo, da je bilo drugim davčnim zavezancem, ki opravljajo enake dejavnosti, že odobreno podobno priznanje, in dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri prevzamejo zavodi za zdravstveno zavarovanje ali druge organizacije socialne varnosti (glej v tem smislu sodbe Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, točki 57 in 58; Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, točka 53, in Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 31).

21 Iz predložitvene odločbe izhaja, da nemški zakonodajalec agencije za zagotavljanje zaščitnega dela, kot je družba „go fair“, ki delavce izposoja organizacijam za nego in oskrbo, ni priznal kot organizacijo socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive 2006/112.

22 V teh okoliščinah želi navedeno sodišče najprej izvedeti, ali se priznanje organizacije kot organizacije socialnega pomena od države prenesti, ki se zahteva v členu 132(1)(g) Direktive 2006/112 in ki je potrebno za to, da bi bile te organizacije upravičene do oprostitve iz navedene določbe, nanaša tudi na delavce na področju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom, ki opravljajo svoje storitve neposredno za osebe, ki potrebujejo pomoč in postrežbo, ne da bi stroške v zvezi s tem prevzele organizacije socialne varnosti, in ali je omejitev, določena v nacionalnem pravu, torej skladna s pravom Unije.

23 V zvezi s tem zadostuje spomniti, da je v skladu s členom 9 navedene direktive „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost. Tako na podlagi člena 10 navedene direktive ta pogoj iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca veže pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

24 Zato oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive 2006/112 ni mogoče neposredno uporabiti za zaposlene pri agenciji za zagotavljanje zaščitnega dela, kot je družba „go fair“.

25 Kot je pravilno navedla Evropska komisija, so v zadevi iz postopka v glavni stvari upoštevne zgolj storitve, ki jih opravlja agencija za zagotavljanje zaščitnega dela, to je izposoja delavcev, ne pa storitve, ki jih v okviru razmerja podrejenosti, sklenjenega z organizacijam za nego in oskrbo, opravljajo delavci, zaposleni pri družbi „go fair“, za osebe, ki potrebujejo pomoč in postrežbo.

26 Vendar čeprav zadnjenavedena družba na podlagi nemške zakonodaje ni priznana kot organizacija socialnega pomena, želi predložitveno sodišče dalje izvedeti, ali se taka družba zaradi dejavnosti izposoje delavcev na področju zdravstvene nege lahko sklicuje na člen 132(1)(g) Direktive 2006/112, da bi bila upravičena do tega, da se jo prizna kot „organizacija socialnega pomena“.

27 Po eni strani glede pojma „organizacija“, ki ga vsebuje navedena določba, iz sodne prakse izhaja, da je dovolj širok, da lahko vključuje zasebne subjekte, ki imajo pridobiten namen (glej sodbo Kingscrest Associates in Montecello, C-498/11, EU:C:2005:322, točka 35 in navedena

sodna praksa). Zato je družbo z neomejeno odgovornostjo, kot je družba „go fair“, mogoče šteti za „organizacijo“ v smislu te določbe.

28 Po drugi strani pa je treba glede besedne zveze „socialnega pomena“ ugotoviti, da izposoja delavcev ni storitev v splošnem interesu, ki se opravlja na socialnem področju. V zvezi s tem ni pomembno, da so zadevni delavci delavci na področju zdravstvene nege, niti to, da so bili izposojeni priznanim organizacijam za nego in oskrbo.

29 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(g) Direktive 2006/112 razlagati tako, da niti delavci na področju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom, ki opravljajo svoje storitve neposredno za osebe, ki potrebujejo pomoč in postrežbo, niti agencije za zagotavljanje zašnega dela, ki take delavce izposoja organizacijam, priznanim kot organizacije socialnega pomena, ne spadajo v pojem „organizacije, ki so priznane kot organizacije socialnega pomena“ iz te določbe.

Drugo vprašanje

30 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo ni treba odgovoriti.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deveti senat) razsodilo:

Člen 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da niti delavci na področju zdravstvene nege z opravljenim državnim izpitom, ki opravljajo svoje storitve neposredno za osebe, ki potrebujejo pomoč in postrežbo, niti agencije za zagotavljanje zašnega dela, ki take delavce izposoja organizacijam, priznanim kot organizacije socialnega pomena, ne spadajo v pojem „organizacije, ki so priznane kot organizacije socialnega pomena“ iz te določbe.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.