

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-594 din 2013 „go fair” Zeitarbeit OHG. Punerea la dispoziție de personal ce desfășoară activități sociale ar putea fi considerată o activitate cu caracter social scutită de TVA?

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

12 martie 2015

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (g) – Scutare aplicabilă prestării de servicii strâns legate de ajutorul social și de securitatea socială – Noțiunea «organisme recunoscute ca având un caracter social» – Agent de muncă temporară – Punere la dispoziție a unui personal de îngrijire calificat – Excludere de la scutare”

În cauza C-594/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 21 august 2013, primită de Curte la 21 noiembrie 2013, în procedura

„go fair” Zeitarbeit OHG

împotriva

Finanzamt Hamburg-Altona,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna K. Jürimäe (raportor), președinte de cameră, și domnii J. Malenovský și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 octombrie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „go fair” Zeitarbeit OHG, de L. Gause, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de E. Creedon, de G. Hodge, de M. Heneghan și de N. J. Travers, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener, de C. Soulay și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) și a articolului 134 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui recurs între „go fair” Zeitarbeit OHG (denumită în continuare „go fair”), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Altona (Administrația Fiscală), pe de altă parte, în legătură cu impozitarea prestărilor de servicii efectuate de reclamantă, cu titlu de impozit pe cifra de afaceri pentru exercițiul fiscal din 2010.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

4 Articolul 10 din această directivă prevede:

„Condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA[-ului] salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.”

5 Capitolul 2 din titlul IX din directiva menționată este intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Acest capitol cuprinde articolele 132-134.

6 Potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (g) din aceeași directivă, statele membre scutesc următoarele tranzacții:

„prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

7 Articolul 134 din această directivă prevede:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(b) atunci când scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse [taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare «TVA»)].”

Dreptul german

8 Conform articolului 4 punctul 16 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, în versiunea care rezultă din Legea din 19 decembrie 2008, BGBl. 2008 I, p. 2794, denumită în continuare „UStG”), sunt scutite de acest impozit:

„serviciile strâns legate de funcționarea unităților specializate în consilierea sau îngrijirea persoanelor care necesită asistență fizică, mentală sau psihologică prestate de

[...]

k) unități ale căror cheltuielile de consiliere sau de îngrijire au fost suportate, în anul calendaristic precedent, în totalitate sau în mare parte, în cel puțin 40 % din cazuri, de organisme legale de asigurări sociale sau de ajutor social.

Serviciile în sensul primei teze care au fost prestate de unitățile prevăzute la literele b)-k) sunt scutite în cazul în care, potrivit naturii lor, este vorba despre servicii la care se referă, după caz, recunoașterea, contractul sau convenția conform dreptului social sau remunerația.”

9 Articolul 12 alineatul 1 din Legea privind reglementarea contractului de punere la dispoziție de personal (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, p. 158, în versiunea care rezultă din Legea din 23 decembrie 2002, BGBl. 2002 I, p. 4607) prevede:

„Contractul dintre agentul de muncă temporară și utilizator se încheie în formă scrisă. În cuprinsul actului, agentul de muncă temporară trebuie să declare dacă posedă autorizația prevăzută la articolul 1. Utilizatorul trebuie să specifice în cuprinsul actului caracteristicile speciale ale activității pe care urmează să o desfășoare lucrătorul temporar și calificările profesionale necesare în vederea desfășurării acesteia, precum și condițiile de muncă esențiale aplicabile salariilor comparabili din întreprinderea utilizatorului, inclusiv salariul [...].”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 „go fair” este o societate în nume colectiv (offene Handelsgesellschaft – OHG) care are ca obiect de activitate punerea la dispoziție de lucrători în temeiul Legii privind reglementarea contractului de punere la dispoziție de personal.

11 În calitate de agent de muncă temporară, „go fair” a pus la dispoziție, în cursul anului 2010, personalul de îngrijire angajat de acesta, și anume infirmieri și asistenți medicali în domeniul geriatriei, unor unități de îngrijire în staționar sau în ambulatoriu în sensul articolului 4 punctul 16 din UStG. Din punct de vedere organizatoric, lucrătorii „go fair” au fost integrați în unitățile de îngrijire în cauză. Ei au prestat serviciile de îngrijire la ordinul unităților respective, fiind, așadar, subordonați acestora. Unitățile de îngrijire menționate exercitau de asemenea supravegherea ierarhică și tehnică a activității lucrătorilor temporari.

12 Prin decizia din 18 octombrie 2010 privind plata cu titlu anticipat a impozitului pe cifra de afaceri pentru luna septembrie 2010, Finanzamt Hamburg-Altona a aplicat veniturilor din prestările de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

servicii efectuate de „go fair” cota standard de impozitare. Acțiunea „go fair” împotriva acestei decizii a fost respinsă de Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg).

13 Sesizată de „go fair” cu recurs, Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală) a constatat că această societate nu îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 4 punctul 16 litera k) din UStG întrucât nu exploatează o unitate care oferă îngrijire unor persoane care necesită asistență fizică, mentală sau psihologică, ci un serviciu de punere la dispoziție de personal pentru o perioadă determinată. Prin urmare, veniturile sale nu ar fi scutite de impozit în temeiul acestei dispoziții.

14 Cu toate acestea, instanța menționată a apreciat că „go fair” a prestat servicii „direct legate de ajutorul social și securitatea socială”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, și că nu putea fi exclusă posibilitatea ca ea să invoce în mod direct dispoziția respectivă și să beneficieze astfel de scutirea prevăzută de aceasta.

15 În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Cu privire la interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112:

a) Puterea de apreciere recunoscută unui stat membru de a califica o entitate drept organism cu caracter social înseamnă că acest stat membru poate recunoaște în acest sens persoanele care prestează servicii pentru casele de asigurări sociale și pentru casele de asigurări, dar nu și personalul de îngrijire calificat care prestează servicii în mod direct persoanelor care necesită asistență?

b) În cazul în care personalul de îngrijire calificat trebuie recunoscut ca fiind un organism cu caracter social: recunoașterea în acest sens a unui agent de muncă temporară, care pune la dispoziție personal de îngrijire calificat unităților de îngrijire recunoscute (unități beneficiare), rezultă din recunoașterea ca atare a personalului pus la dispoziție?

2) Cu privire la interpretarea articolului 134 litera (a) din Directiva 2006/112:

Punerea la dispoziție a personalului de îngrijire calificat, ca operațiune direct legată de ajutorul social și securitatea socială, este esențială în vederea prestării de servicii de îngrijire în cadrul unității beneficiare (utilizatorul), în cazul în care unitatea beneficiară nu își poate îndeplini activitatea în lipsa acestui personal?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

16 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că personalul de îngrijire calificat care prestează servicii în mod direct unor persoane care necesită asistență și/sau un agent de muncă temporară care pune un astfel de personal la dispoziția unităților recunoscute ca având un caracter social se încadrează în noțiunea „organisme recunoscute ca având un caracter social” în sensul dispoziției menționate.

17 Este necesar să se amintească de la bun început că termenii folosiți pentru a desemna scutițiile prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Interpretarea acestor termeni trebuie să fie totuși conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea Hotărârea Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16, Hotărârea Comisia/Țările de Jos, C-79/09, EU:C:2010:171, punctul 49, Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22, precum și Hotărârea Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punctele 26 și 27).

18 Rezultă din textul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 că scutirea prevăzută în acesta se aplică prestării de servicii și livrării de bunuri care sunt, pe de o parte, direct legate de ajutorul social și de securitatea socială și, pe de altă parte, efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social (a se vedea Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 34, precum și Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 21).

19 În ceea ce privește în special această din urmă condiție, care face obiectul primei întrebări preliminare, este, în principiu, o problemă de drept național a fiecărui stat membru să instituie normele potrivit cărora o asemenea recunoaștere poate fi acordată unităților care o solicită. Statele membre dispun de o putere de apreciere în această privință (a se vedea Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 26).

20 Cu toate acestea, reiese dintr-o jurisprudență constantă că revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, să ia în considerare mai multe elemente pentru a stabili organismele al căror „caracter social”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, trebuie recunoscut pentru aplicarea acestei dispoziții. Printre acestea pot figura existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, fiscale sau de securitate socială, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de sănătate sau de alte organisme de securitate socială (a se vedea în acest sens Hotărârea Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctele 57 și 58, Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 53, precum și Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 31).

21 Din decizia de trimitere reiese că legiuitorul german nu a recunoscut agenții de muncă temporară precum „go fair”, care pun personal la dispoziția unităților de îngrijire, ca fiind organisme care au un caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.

22 În acest context, instanța menționată solicită să se stabilească, în primul rând, dacă recunoașterea organismelor ca având un caracter social de către un stat membru, impusă în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 pentru a beneficia de scutirea prevăzută la această dispoziție, acoperă și personalul de îngrijire calificat care prestează servicii în mod direct persoanelor care necesită asistență fără ca costurile să fie suportate de organisme de securitate socială și dacă restricția din dreptul național este, prin urmare, incompatibilă cu dreptul Uniunii.

23 În această privință, este suficient să fie amintit că, potrivit articolului 9 din această directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care desfășoară o activitate economică în mod independent. În consecință, în temeiul articolului 10 din directiva menționată, această condiție exclude de la plata TVA-ului salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

24 În consecință, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 nu se poate aplica în mod direct personalului unui agent de muncă temporară precum „go fair”.

25 În orice caz, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia Europeană, singurele prestații relevante în împrejurările din cauza principală nu sunt serviciile pe care le furnizează lucrătorii angajați de „go fair”, în cadrul unei relații de subordonare cu unități de îngrijire, persoanelor care necesită consiliere sau îngrijire, ci cele oferite de această agenție de muncă temporară, și anume punerea la dispoziție a lucrătorilor respectivi.

26 Totuși, deși această din urmă agenție nu este recunoscută în temeiul legislației germane ca fiind un organism cu caracter social, instanța de trimitere urmărește să afle, în al doilea rând, dacă o astfel de agenție poate să invoce, ca urmare a activității sale de punere la dispoziție a personalului de îngrijire calificat, articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 pentru a beneficia de dreptul de a fi recunoscută ca fiind un „organism având un caracter social”.

27 În ceea ce privește, pe de o parte, noțiunea „organism” care figurează la dispoziția menționată, reiese din jurisprudență că aceasta este suficient de largă pentru a include entități private care urmăresc un scop lucrativ (a se vedea Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 35, precum și jurisprudența citată). În consecință, o societate în nume colectiv precum „go fair” poate fi considerată un „organism” în sensul respectivei dispoziții.

28 În schimb, în ceea ce privește, pe de altă parte, termenii „având un caracter social”, trebuie să se constate că punerea la dispoziție de lucrători nu constituie, în sine, o prestare de servicii de interes general realizată în sectorul social. În această privință, este irelevant dacă personalul în cauză este personal de îngrijire și dacă acest personal este pus la dispoziția unor unități de îngrijire recunoscute.

29 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nici personalul de îngrijire calificat care prestează servicii în mod direct unor persoane care necesită asistență, nici un agent de muncă temporară care pune un astfel de personal la dispoziția unităților recunoscute ca având un caracter social nu se încadrează în noțiunea „organisme recunoscute ca având un caracter social” care figurează la această dispoziție.

Cu privire la a doua întrebare

30 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

31 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nici personalul de îngrijire calificat care prestează servicii în mod direct unor persoane care necesită asistență, nici un agent de muncă temporară care pune un astfel de personal la dispoziția unităților recunoscute ca având un caracter social nu se încadrează în noțiunea „organisme recunoscute ca având un caracter social” care figurează la această dispoziție.