

Věc C-620/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

6. října 2021

Předkládající soud:

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

27. září 2021

**Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku a odpůrkyně v
řízení o vzájemném kasačním opravném prostředku**

Momtrade Ruse OOD

**Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku a navrhovatel v řízení o
vzájemném kasačním opravném prostředku**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“
Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prichodite**Předmět původního řízení**

Kasační stížnosti proti rozsudku Administrativen sad Ruse (Správní soud v Ruse) ze dne 26. června 2020. Rozsudkem Administrativen sad Ruse (Správní soud v Ruse) byl zrušen opravný daňový výměr, který dne 4. října 2018 vydaly orgány TD na NAP Varna (Územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy ve Varně) příslušné pro veřejné příjmy a který byl dne 13. března 2019 potvrzen rozhodnutím Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“, Varna), v tom rozsahu, v němž byla společnosti Momtrade Ruse za daňové období od 24. června 2014 do 31. prosince 2015 vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši rozdílu mezi 264 027,60 BGN a 316 833,05 BGN hlavní pohledávky a rozdílu mezi 89 315,83 BGN a 107 178,98 BGN příslušných úroků z prodlení; v ostatním byla žaloba zamítnuta.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“ nebo „směrnice 2006/112“).

Předběžné otázky

Předkládající soud pokládá následující předběžné otázky:

- 1) Umožňuje výklad čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH obchodní společnosti, která je v členském státě (v projednávané věci v Bulharsku) registrována jako poskytovatelka sociálních služeb, dovolávat se tohoto ustanovení, aby získala osvobození od daně pro sociální služby, které jsou poskytovány fyzickým osobám, které jsou státním příslušníky jiných členských států, na území těchto států? Je pro odpověď na tuto otázku relevantní okolnost, že příjemci služeb byli zprostředkováni obchodními společnostmi, které jsou registrovány v členských státech, v nichž jsou služby poskytovány?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, podle jakých kritérií a jakého práva - podle bulharského a/nebo rakouského a německého práva - musí být při výkladu a použití uváděného unijního ustanovení posuzováno, zda je kontrolovaná společnost uznávána za „subjekt[y] sociální povahy“ a má se za to, že je splněn požadavek, že se jedná o služby „úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“?
- 3) Postačuje podle tohoto výkladu registrace obchodní společnosti jako poskytovatelky sociálních služeb, jak je tato definována vnitrostátním právem, aby bylo možno mít za to, že společnost patří mezi subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za „subjekty sociální povahy“?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a judikatura

Článek 132 odst. 1 písm. g) a čl. 133 odst. 1 písm. a) až d) směrnice 2006/112;

Judikatura Soudního dvora:

Rozsudek ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, bod 17;

Rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16;

Rozsudek ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko, C-79/09, EU:C:2010:171, bod 49;

Rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22;

Rozsudek ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, body 26 a 27;

Rozsudek ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 47;

Rozsudek ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a zde citovaná judikatura;

Rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, spojené věci C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 43;

Rozsudek ze dne 21. února 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17.

Rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 46.

Předkládající soud má za to, že rozsudek ve věci „go fair“ Zeitarbeit, na který se odvolával soud prvního stupně, se od projednávané věci zásadně liší, protože služby byly poskytovány v členském státě, v němž byl usazen poskytovatel služeb i jejich příjemci.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Danačno-osiguritelnen procesualen kodeks (daňový a pojišťovací řád procesní, dále jen „DOPK“)

Podle článku 122 DOPK může orgán příslušný pro veřejné příjmy rozhodnout postupem stanoveným v tomto ustanovení zejména v případě, pokud byly v účetnictví prověřované osoby použity obsahově chybné podklady (bod 3) nebo pokud na základě účetnictví nelze určit základ daně (bod 4).

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“)

Podle článku 21 ZDDS se za místo poskytnutí služby, která je poskytována osobě nepovinné k dani, považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své samostatné hospodářské činnosti.

Podle článku 38 ZDDS jsou osvobozena taková dodání uvnitř Společenství, která by byla osvobozena v případě, že by byla poskytnuta v tuzemsku (odstavec 2). Podle článku 40 ZDDS je poskytování sociálních služeb ve smyslu zákon za socialnoto podpomagane (zákon o sociální pomoci) osvobozeným dodáním.

Podle čl. 67 odst. 2 ZDDS se má za to, že daň je zahrnuta ve sjednané ceně, není-li vykázána zvlášť.

Zakon za socialnoto podpomagane (zákon o sociální pomoci, dále jen „ZSP“)

Podle článku 16 ZPS se sociální služby zakládají na cílené sociální práci na podporu osob s cílem vykonávání každodenních činností nebo sociální integrace a jsou poskytovány na základě individuálního posouzení potřeby podle přání a volby těchto osob.

Podle článku 18 ZPS jsou sociální služby poskytovány mimo jiné bulharskými právníckými osobami a právníckými osobami podle práva jiného členského státu EU až po zápisu do rejstříku vedeného u Agencija za socialno podpomagane (Agentura pro sociální pomoc).

Podle zákonné definice obsažené v § 1 bodě 6 doplňkových ustanovení k ZPS jsou „sociální služby“ činnostmi, které osobám pomáhají a rozšiřují jejich možnosti vést samostatný život; podle bodu 7 jsou „sociální služby v komunitě“ poskytovány v prostředí rodiny nebo rodině blízkém.

Pravilnik za prilagane na ZSP (nařízení, kterým se provádí ZSP, dále jen „PPZSP“)

Podle článku 40 PPZSP podají osoby, které chtějí využít sociální služby, písemnou žádost k příslušnému orgánu svého aktuálního bydliště, je-li poskytovatel sociálních služeb právnická osoba. Pro posouzení přiloží kopii svého osobního dokladu, kopii osobní zdravotní dokumentace, je-li k dispozici, a lékařského posudku, je-li k dispozici. Příslušný orgán posoudí potřebnost osoby s ohledem na sociální služby a výsledek zaznamená ve standardizované zprávě.

Podle článku 40d PPZSP sestaví poskytovatel sociálních služeb po posouzení potřebnosti individuální plán, v němž jsou formulovány cíle a činnost k pokrytí denních potřeb, zdravotních, vzdělávacích, rehabilitačních nebo jiných potřeb.

Podle článku 40e PPZSP vede poskytovatel sociálních služeb seznam zákazníků, který obsahuje údaje o osobě a poskytovaných službách.

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Momtrade Ruse je společnost s ručením omezením, která poskytuje převážně ambulantní sociální služby. Společnost je od 24. června 2014 dobrovolně registrována podle ZDDS.
- 2 Společnost je zapsána u Agencija „Socialno podpomagane“ (Agentura pro sociální pomoc) u Ministerstvo na truda i socialnata politika (ministerstvo práce a sociální politiky) jako poskytovatelka sociálních služeb v podobě poskytování

osobních pečovatелů, sociálních asistentů a pomocníků v domácnosti pro straší osoby.

- 3 V rámci daňové kontroly, která byla ukončena opravným daňovým výměrem ze dne 4. října 2018, předložila společnost Momtrade Ruse smlouvy o poskytování služeb s různými fyzickými osobami německé a/nebo rakouské státní příslušnosti jako zadavateli. Na základě těchto smluv společnost vysílala pracovníky na péči a pomoc v domácnosti do domácností zadavatelů. Jednotlivé činnosti byly konkretizovány v dotazníku přiloženém ke smlouvám, který byl vypracován zprostředkovatelskou společností registrovanou v Německu resp. v Rakousku, která prověřované společnosti zprostředkovávala zákazníky na základě smlouvy o zprostředkování.
- 4 Uváděné činnosti zahrnují kromě pomoci v domácnosti rovněž péči o starší osoby se zdravotními problémy, které se o sebe nemohou postarat samy. V každé smlouvě je uvedeno jak jméno zadavatele, tak i název zprostředkovatele. Platby uhrazené fyzickými osobami společnosti jsou nesporné.
- 5 Podle nařízení Rady (EU) 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1) iniciovaly německé daňové orgány výměnu informací. Nato bylo zjištěno, že služby nepodléhají zdanění v Německu, nýbrž že musí být zdaněny v Bulharsku podle bulharského ZDDS.
- 6 Na základě podkladů poskytnutých prověřovanou společností orgány příslušné pro veřejné příjmy zjistily, že chybí dohoda o poskytování „sociálních služeb“, protože není uvedena individuální potřeba zákazníků. Měly za to, že z důvodu faktického poskytování služby v jiném členském státě, je kromě ZPS relevantní rovněž německé resp. rakouské právo. Pro osvobození společnosti Momtrade Ruse podle čl. 40 bodu 1 ZDDS musí existovat důkazy, které podle práva příslušného jiného členského státu potvrzují sociální povahu služeb poskytovaných na jeho území.
- 7 Daňové kontrolní orgány navíc dospěly k závěru, že původní podklady o poskytnutých dodáních předložené společností jsou obsahově nesprávné. Jako příjemci služeb jsou uvedeny právnické osoby z Německa a Rakouska, zatímco skutečnými příjemci byly fyzické osoby německé nebo rakouské státní příslušnosti. Do účetnictví byly zavedeny služby poskytnuté uvnitř Společenství právnickým osobám, které jsou zdaněny sazbou 0 %, nikoliv však dodání fyzickým osobám. Je nutno vycházet z toho, že na základě účetnictví nelze stanovit daňový základ. Rovněž nebyly předloženy všechny výslovně požadované podklady a vysvětlení. Na tomto základě daňové orgány rozhodly, že daňový základ musí podle čl. 122 odst. 2 DOPK určit vlastním odhadem.
- 8 Administrativen sad Ruse (Správní soud v Ruse) jako soud prvního stupně měl za to, že čl. 40 bod 1 ZDDS odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112. Aby bylo možno použít osvobození od daně podle čl. 40 bodu 1 ZDDS, musí

prověřovaná osoba prokázat, že se jedná o činnost sociální povahy jak podle bulharského práva, tak i podle práva příslušného členského státu, na jehož území je služba poskytována. Soud měl za to, že tato povaha, posuzováno podle bulharské právní úpravy, nebyla prokázána, protože ta nutně vyžaduje provedení a zdokumentování sociálního posouzení potřebnosti osoby, k němuž u zahraničních státních příslušníků nedošlo. Prověřovaná osoba nepředložila žádosti o poskytování sociálních služeb, sociální posouzení, návrhové zprávy, individuální plány a seznam zákazníků, které jsou podle bulharských právních ustanovení nezbytné, nýbrž pouze smlouvy a příslušné dotazníky. Prohlášení fyzických osob německé státní příslušnosti, sociální posudky a posudky týkající se nezbytnosti péče podle německého sociálního zákoníku a faktury, které byly předloženy soudu prvního stupně, naproti tomu nebylo možno v časovém ohledu propojit s osobami, kterým byly předmětné faktury vystaveny. Faktury fyzickým osobám, u nichž posudek potvrdil, že souhlasí s fakturami německým zprostředkovatelům předloženým v rámci daňové kontroly, žádným způsobem nekonkretizovaly služby a nedokládají jejich sociální povahu.

- 9 Soud prvního stupně snížil vyměřenou daňovou povinnost o rozdíl mezi 264 027,60 BGN a 316 833,05 BGN hlavní pohledávky a o rozdíl mezi 89 315,83 BGN a 107 178,98 BGN za příslušné úroky z prodlení na základě čl. 67 odst. 2 ZDDS, v ostatním potvrdil daňovou povinnost vyměřenou opravným daňovým výměrem.
- 10 Kasační senát si pokládá otázku, zda je nezbytné posuzovat povahu služeb poskytovaných společností Momtrade Ruse. Na základě písemných důkazních prostředků předložených během daňové kontroly a na základě důkazů provedených během soudního řízení (smlouvy, dotazníky a prohlášení příjemců služeb) soud konstatuje, že fyzické osoby, které využívají služby poskytované společností, jsou starší lidé se zdravotními problémy, kteří kromě potřeby domácí péče, která souvisí s povinnostmi v domácnosti, potřebují pomoc rovněž z důvodu svého zdravotního stavu.
- 11 Administrativen sad Ruse (Správní soud v Ruse) ve svém rozhodnutí odůvodnil neexistenci sociální povahy služeb okolností, že společnost nepředložila oficiální dokumenty německých resp. rakouských orgánů, které tuto sociální povahu konstatují. Domníval se, že služby spojené s péčí o starší osoby nejsou sociální, neboť byla poskytována pouze pomoc související s vedením domácnosti. Pracovníci nebyli povinni vykonávat činnosti, které souvisely se zdravotním stavem osob, a neměly takové vzdělání, z něhož by vyplývalo, že by byly schopny poskytnout lékařskou péči.
- 12 Ve výše uvedeném rozsudku ve věci Les Jardins de Jouvence Soudní dvůr rozhodl, že v případě osvobození je relevantní „inherentní povah[a] uskutečněných činností, jakož i kvalit[a] provozovatele poskytujícího dotčené služby“. Předkládající soud má tedy za to, že pro správné rozhodnutí ve sporu mezi účastníky řízení je nutno vyjasnit, na základě jakých kritérií má být posouzeno, zda se jedná o sociální činnosti: zda je to nezbytné posoudit na

základě dokumentů příslušných orgánů států, v němž jsou tyto činnosti vykonávány, nebo postačuje konstatovat povahu poskytované péče.

Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 13 Předkládající soud připomíná, že případy osvobození podle článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že představují výjimky z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění. Výklad těchto skutkových podstat ovšem musí být v souladu s cíli, které osvobození od daně sleduje, a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, nesmí ovšem vyloučit příznivé účinky stanovených osvobození (rozsudky „go fair“ Zeitarbeit, Horizon College, Komise v. Nizozemsko, Zimmermann a Klinikum Dortmund, viz výše).
- 14 Účelem souboru ustanovení článku 132 směrnice 2006/112 je osvobození některých činností od daně z přidané hodnoty ve veřejném zájmu, s cílem usnadnit přístup k některým službám, jakož i dodání určitého zboží a zabránit vyšším cenám, které by byly důsledkem jejich zatížení DPH (rozsudky Komise v. Německo, TMD a VDP Dental Laboratory a další, viz výše).
- 15 Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) již ve srovnatelném případě rozhodl o výkladu uváděného ustanovení směrnice. V rozsudku č. 10652 ze dne 3. srpna 2020 ve správní sporné věci č. 11597/2019 rozhodl, že unijní právo členskými státům neukládá povinnost osvobodit sociální služby poskytované ve prospěch státních příslušníků jiných členských států mimo vlastní území. Rozhodnutí bylo odůvodněno čl. 26 odst. 2 Ústavy [Bulharské republiky], podle níž pouze cizinci, kteří pobývají na území Bulharské republiky, mají všechna práva a povinnosti vyplývající z bulharské ústavy, s výjimkou práv a povinností, pro něž je zapotřebí bulharská státní příslušnost.
- 16 Senát předkládajícího soudu, který se projednávanou věcí zabývá, má za to, že pro uvedený účel článku 132 směrnice 2006/112 není relevantní, zda se účastníci poskytované služby nachází na území členského státu nebo, jako v projednávané věci, je poskytovatel registrován v jiném členském státě a příjemce je státním příslušníkem jiného členského státu, v němž jsou služby poskytovány. Vzhledem k tomu, že se naproti tomu za místo poskytnutí služby považuje místo, kde má poskytovatel služby sídlo své hospodářské činnosti, bylo by s poskytovateli sociálních služeb se sídlem v Bulharsku, podle výše uvedeného výkladu unijního práva provedeného Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud), daňově nakládáno rozdílně, podle toho, zda služby poskytují zahraničním státním příslušníkům na území Bulharska nebo na území jiného členského státu; předkládající soud nepovažuje tento závěr za přijatelný.
- 17 Z těchto důvodů je pro předkládající soud nezbytný výklad čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, aby mohl zodpovědět na otázku, zda tento článek umožňuje obchodní společnosti, která je registrována jako poskytovatelka sociálních služeb v členském státě (v projednávané věci v Bulharsku) dovolávat se tohoto

ustanovení, aby dosáhla osvobození od daně u sociálních služeb, které poskytuje fyzickým osobám, státním příslušníkům jiných členských států, na území těchto států, a zda je pro odpověď na tuto otázku relevantní okolnost, že příjemci služeb byly zprostředkováni obchodními společnostmi, které jsou registrovány v příslušném členském státě, kde jsou služby poskytovány.

- 18 V případě, že odpověď na tuto otázku bude kladná a dodání osvobozená podle čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112 jsou autonomními pojmy unijního práva (rozsudek Žamberk, viz výše), směrnice ovšem nestanoví kritéria pro určení těchto pojmů ani pravidla pro prokázání právně relevantních skutečností, potřebuje předkládající soud vysvětlení týkající se výkladu a použití tohoto ustanovení unijního práva, a sice zejména zda musí být podle bulharského nebo podle rakouského a německého práva posouzeno, zda kontrolovaná společnost je uznávána za „subjekt sociální povahy“ a zda se má za to, že je splněn požadavek, že se jedná o služby „úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“.
- 19 Konečně se předkládající soud v této souvislosti ptá, zda registrace obchodní společnosti jako poskytovatelky sociálních služeb, jak je tato definována ve vnitrostátním právu, postačuje, aby bylo možno mít za to, že společnost patří mezi „subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“.