

**Predmet C-620/21****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98. stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

6. listopada 2021.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Vrhoven administrativen sad (Bugarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

27. rujna 2021.

**Žalitelj u kasacijskom postupku i druga stranka u kasacijskom postupku povodom protužalbe:**

Momtrade Ruse OOD

**Druga stranka u kasacijskom postupku i protužalitelj u kasacijskom postupku:**

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite

**Predmet glavnog postupka**

Žalbe u kasacijskom postupku podnesene protiv presude Administrativen sada Ruse (Upravni sud u Ruseu, Bugarska) od 26. lipnja 2020. Porezno rješenje od 4. listopada 2018. koje su donijela tijela nadležna za prihode pri TD na NAP Varna (Područna direkcija Nacionalne agencije za prihode u Varni, Bugarska) i koje je potvrđeno odlukom Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Varna (direktor Direkcije „Žalbe i praksa u području poreza i socijalnog osiguranja” u Varni, Bugarska) od 13. ožujka 2019. poništeno je presudom Administrativen sada Ruse (Upravni sud u Ruseu) u dijelu u kojem je za porezno razdoblje od 24. lipnja 2014. do 31. prosinca 2015. u odnosu na društvo Momtrade Ruse utvrđena obveza plaćanja PDV-a u iznosu razlike između 264 027,60 i 316 833,05 leva glavnice i iznosu razlike između 89 315,83 i 107 178,98 leva za pripadajuće zatezne kamate, dok je u preostalom dijelu tužba odbijena.

## **Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u ili Direktiva 2006/112).

## **Prethodna pitanja**

Sud koji je uputio zahtjev upućuje sljedeća prethodna pitanja:

1. Dopušta li se tumačenjem članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u trgovačkom društvu koje je registrirano kao pružatelj socijalnih usluga u određenoj državi članici (u ovom slučaju u Bugarskoj) da se poziva na tu odredbu kako bi ostvarilo izuzeće od poreza za socijalne usluge koje to društvo pruža na državnom području drugih država članica fizičkim osobama koje su državljani tih država? Je li za odgovor na to pitanje važna okolnost da trgovačka društva koja su registrirana u državama članicama u kojima se pružaju usluge djeluju kao posrednici između primateljâ i pružatelja usluga?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, na temelju kojih kriterija i na temelju kojeg prava, bugarskog i/ili austrijskog i njemačkog prava, prilikom tumačenja i primjene navedene odredbe prava Unije treba ocijeniti „priznaje” li se društvo koje se provjerava „kao tijel[o] koj[e] [je] posvećen[o] socijalnoj dobrobiti” i smatra li se dokazanim da je riječ o uslugama koje su „usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu”?
3. Je li u skladu s tim tumačenjem za pretpostavku da društvo predstavlja tijelo „koj[e] se u dotičnoj državi članici priznaj[e] kao tijel[o] koj[e] [je] posvećen[o] socijalnoj dobrobiti” dovoljna registracija trgovačkog društva kao pružatelja socijalnih usluga kako se te usluge definiraju u nacionalnom pravu?

## **Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa**

Članak 132. stavak 1. točka (g) i članak 133. prvi stavak točke (a) do (d) Direktive 2006/112;

sudska praksa Suda:

presuda od 12. ožujka 2015., „go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, t. 17.;

presuda od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 16.;

presuda od 25. ožujka 2010., Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, t. 49.;

presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 22.;

presuda od 13. ožujka 2014., Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, t. 26. i 27.;

presuda od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 47.;

presuda od 5. listopada 2016., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 30. i navedena sudska praksa;

presuda od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., spojeni predmeti C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 43.;

presuda od 21. veljače 2013., Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 17. i

presuda od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 46.

Sud koji je uputio zahtjev smatra da se presuda „go fair“ Zeitarbeit na koju se pozvao prvostupanjski sud bitno razlikuje od ovog slučaja, s obzirom na to da su se usluge pružile u državi članici u kojoj se nalazi sjedište pružatelja usluga kao i boravišta primateljâ tih usluga.

### **Navedene nacionalne odredbe**

Danačno-osiguritelni procesualni kodeks (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK)

U skladu s člankom 122. DOPK-a, tijelo nadležno za prihode može utvrditi oporezivi iznos na temelju postupka koji se predviđa u toj odredbi osobito ako su u poslovnim knjigama osobe koja se provjerava upotrijebljeni sadržajno netočni dokumenti (točka 3.) ili ako se na temelju poslovnih knjiga ne može utvrditi oporezivi iznos (točka 4.).

Zakon za danaka varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS)

U skladu s člankom 21. ZDDS-a, mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto gdje pružatelj usluge ima sjedište svoje samostalne gospodarske aktivnosti.

Na temelju članka 38. ZDDS-a, od poreza se izuzimaju isporuke unutar Zajednice koje bi se izuzele da su izvršene u tuzemstvu (stavak 2.). U skladu s člankom 40. ZDDS-a, pružanje socijalnih usluga u smislu Zakona za socialnoto podpomagane (Zakon o socijalnoj pomoći) smatra se isporukom izuzetom od poreza.

Na temelju članka 67. stavka 2. ZDDS-a, smatra se da je porez sadržan u ugovorenoj cijeni ako se taj porez izričito ne iskazuje.

Zakon o socijalnoj pomoći (u daljnjem tekstu: ZSP)

U skladu s člankom 16. ZSP-a, socijalne usluge temelje se na ciljanom socijalnom radu radi pružanja pomoći osobama s ciljem obavljanja svakodnevnih aktivnosti ili na socijalnoj integraciji i odobravaju se na temelju procjene pojedinačnih potreba na zahtjev i prema izboru osoba.

Na temelju članka 18. ZSP-a, socijalne usluge pružaju, među ostalim, bugarske pravne osobe i pravne osobe u skladu s pravom neke druge države članice Unije tek nakon upisa u registar pri Agenciji za socijalno podpomagane (Agencija za socijalnu pomoć, Bugarska).

U skladu s pravnom definicijom iz članka 1. točke 6. odredbi kojima se dopunjuje ZSP, „socijalne usluge” jesu aktivnosti kojima se pruža pomoć osobama i kojima se povećavaju mogućnosti da se vodi samostalan život; u skladu s točkom 7., „socijalne usluge pružaju se u Zajednici” u obiteljskom okruženju i okruženju sličnom obiteljskom okruženju.

Pravilnik za prilagane na ZSP (Uredba o provedbi ZSP-a, u daljnjem tekstu: PPZSP)

U skladu s člankom 40. PPZSP-a, osobe koje se namjeravaju koristiti socijalnim uslugama podnose pisani zahtjev upravljačkom tijelu u mjestu njihove trenutačne adrese stanovanja ako je pružatelj socijalnih usluga pravna osoba. Kao referentne prilažu presliku identifikacijske isprave te, ako postoje, preslike osobnog zdravstvenog kartona i liječničkog mišljenja. Upravljačko tijelo procjenjuje potrebe dotične osobe za socijalnim uslugama i utvrđuje tu procjenu u standardiziranom izvješću.

U skladu s člankom 40.d PPZSP-a, nakon procjene potreba pružatelj socijalnih usluga sastavlja individualan plan u kojem se navode ciljevi i aktivnosti osobito za ispunjavanje svakodnevnih potreba te zdravstvenih, obrazovnih, rehabilitacijskih ili drugih potreba.

Na temelju članka 40.e, pružatelj socijalnih usluga vodi registar korisnika koji sadržava podatke o osobi i pruženoj usluzi.

### **Kratki prikaz činjenica i postupka**

- 1 Momtrade Ruse jest društvo s ograničenom odgovornošću koje uglavnom pruža ambulantne socijalne usluge. To je društvo od 24. lipnja 2014. na temelju ZDDS-a registrirano na dobrovoljnoj osnovi.

- 2 Društvo je registrirano pri Agenciji za socijalnu pomoć Ministerstva na truda i socialnata politika (Ministarstvo rada i socijalne politike, Bugarska) kao pružatelj socijalnih usluga u obliku stavljanja na raspolaganje osobnih njegovatelja, socijalnih pomoćnika i pomoći u kućanstvu za starije osobe.
- 3 U postupku poreznog nadzora koji je završen donošenjem poreznog rješenja od 4. listopada 2018. društvo Momtrade Ruse dostavilo je ugovore o uslugama koje je sklopilo s brojnim fizičkim osobama njemačkog i/ili austrijskog državljanstva u svojstvu naručitelja. Društvo je na temelju tih ugovora slalo radnike za njegu i pomoć u kućanstvu u domove naručitelja. Pojedinačne aktivnosti detaljno su navedene u upitniku priloženom ugovorima koji je sastavilo posredničko društvo registrirano u Njemačkoj odnosno Austriji koje je na temelju ugovora o posredovanju djelovalo kao posrednik između društva koje se provjerava i korisnika.
- 4 Uz pomoć u kućanstvu, navedene aktivnosti obuhvaćaju njegu starijih osoba sa zdravstvenim poteškoćama koje ne mogu same brinuti o sebi. U svakom ugovoru navedeno je naručiteljevo ime kao i posrednikov naziv. Nisu sporna plaćanja koja su fizičke osobe izvršile društvu.
- 5 Njemačka porezna tijela pokrenula su razmjenu informacija u skladu s Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.). Nakon toga utvrđeno je da se usluge ne oporezuju u Njemačkoj, nego da ih treba oporezovati u Bugarskoj u skladu s bugarskim ZDDS-om.
- 6 Na temelju dokumenata koje je dostavilo društvo koje se provjerava, tijela nadležna za prihode utvrdila su da nije sklopljen ugovor o pružanju „socijalnih usluga” jer nisu navedene pojedinačne potrebe korisnikâ. Ta tijela pretpostavila su da je zbog stvarnog pružanja usluge u drugoj državi članici uz ZSP relevantno i njemačko odnosno austrijsko pravo. Kako bi se društvo Momtrade Ruse izuzelo od poreza u skladu s člankom 40. točkom 1. ZDDS-a, to društvo treba predložiti dokaze kojima se na temelju prava odgovarajuće druge države članice potvrđuje da su usluge pružene na državnom području te države posvećene socijalnoj dobrobiti.
- 7 Osim toga, tijela za porezni nadzor zaključila su da dokumenti o izvršenim isporukama koje je društvo prvotno dostavilo nisu sadržajno točni. Kao primatelji usluga navedene su pravne osobe iz Njemačke i Austrije, dok su stvarni primatelji fizičke osobe njemačkog ili austrijskog državljanstva. U poslovne knjige unesene su usluge unutar Zajednice pružene pravnim osobama koje se oporezuju po stopi od 0 %, a ne isporuke fizičkim osobama. Valja polaziti od toga da se na temelju poslovnih knjiga ne može utvrditi oporezivi iznos. Nisu dostavljeni ni svi izričito zatraženi dokumenti i pojašnjenja. Porezna tijela odlučila su na temelju toga da oporezivi iznos trebaju utvrditi u skladu s člankom 122. stavkom 2. DOPK-a prema vlastitom nahođenju.

- 8 Sud u prvostupanjskom postupku, odnosno Administrativen sad Ruse (Upravni sud u Ruseu) pretpostavio je da je članak 40. točka 1. ZDDS-a u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112. Kako bi se moglo primijeniti izuzeće od poreza u skladu s člankom 40. točkom 1. ZDDS-a, osoba koja se provjerava treba dokazati da je aktivnost posvećena socijalnoj dobrobiti u smislu bugarskog prava kao i u smislu prava dotične države članice na čijem se državnom području pružaju usluge. Taj je sud pretpostavio da ta socijalna dobrobit nije dokazana s obzirom na bugarske propise jer se tim propisima nužno zahtijeva da se izvrši procjena i da se dostavi dokumentacija u pogledu socijalne procjene potreba dotične osobe, što nije učinjeno u pogledu stranih državljana. Osoba koja se provjerava nije dostavila zahtjeve za pružanje socijalnih usluga, socijalne procjene, izvještaje koji sadržavaju relevantne prijedloge, pojedinačne planove i registar korisnika koji su potrebni u skladu s bugarskim propisima, nego je dostavila samo ugovore i pripadajuće upitnike. Međutim, pojašnjenja fizičkih osoba s njemačkim državljanstvom, mišljenja o socijalnom stanju te mišljenja o potrebi za njegom na temelju njemačkog Sozialgesetzbucha (Socijalni zakonik) i računi koji su dostavljeni prvostupanjskom sudu nisu se mogli u vremenskom pogledu povezati s osobama kojima su izdani sporni računi. Računi izdani fizičkim osobama koji su predočeni u sudskom postupku i za koje je provjerom potvrđeno da su u skladu s računima izdanima njemačkim posrednicima koji su dostavljeni u postupku poreznog nadzora nisu sadržavali nikakvo pojašnjenje o uslugama i njima se nije dokazala posvećenost usluga socijalnoj dobrobiti.
- 9 Prvostupanjski sud umanjio je utvrđene obveze plaćanja poreza za razliku između 264 027,60 i 316 833,05 leva glavnice i za razliku između 89 315,83 i 107 178,98 leva za pripadajuće zatezne kamate na temelju članka 67. stavka 2. ZDDS-a, dok je u preostalom dijelu potvrdio obveze plaćanja poreza utvrđene poreznim rješenjem.
- 10 Kasacijsko vijeće pita je li potrebno izvršiti procjenu prirode usluga koje je pružilo društvo Momtrade Ruse. Na temelju pisanih dokaza predočenih u postupku poreznog nadzora i na temelju dokaza prikupljenih u sudskom postupku (ugovora, upitnika i pojašnjenja primateljâ usluga) sud je utvrdio da su fizičke osobe koje se koriste uslugama koje pruža društvo starije osobe sa zdravstvenim poteškoćama koje uz potrebu za pomoći u kućanstvu, koja je povezana s obvezama u kućanstvu, trebaju i pomoć zbog svojeg zdravstvenog stanja.
- 11 Administrativen sad Ruse (Upravni sud u Ruseu) u svojoj je odluci nepostojanje činjenice da su usluge posvećene socijalnoj dobrobiti obrazložio okolnošću da društvo nije dostavilo nikakve službene dokumente njemačkih odnosno austrijskih tijela koja su utvrdila tu posvećenost socijalnoj dobrobiti. Taj je sud pretpostavio da usluge koje su povezane sa skrbi za starije osobe nisu posvećene socijalnoj dobrobiti jer se pomoć pružala samo u vezi s vođenjem kućanstva. Radnici nisu obavljali aktivnosti koje su povezane sa zdravstvenim stanjem osoba i nisu posjedovale kvalifikacije iz kojih proizlazi da mogu pružati medicinsku njegu.

- 12 Sud je u prethodno navedenoj presudi Les Jardins de Jouvence odlučio da je za izuzeće relevantna „bitn[a] narav obavljenih transakcija i svojstv[o] subjekta koji isporučuje [...] usluge o kojima je riječ”. Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da je za pravilnu odluku u sporu između stranaka potrebno pojasniti na temelju kojih kriterija treba ocijeniti je li riječ o socijalnim aktivnostima, odnosno [treba] li [to] [izvršiti] na temelju dokumenata nadležnih tijela države u kojoj se obavljaju aktivnosti ili je dovoljno da se utvrdi priroda pružene njege.

### **Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 13 Sud koji je uputio zahtjev tvrdi da slučajeve koji se odnose na izuzeće u skladu s člankom 132. Direktive 2006/112 treba usko tumačiti jer predstavljaju iznimke od općeg načela u skladu s kojim za svaku uslugu koju porezni obveznik pruža uz naknadu treba platiti porez na dodanu vrijednost. Međutim, tumačenje tih slučajeva mora biti u skladu s ciljevima tih izuzeća i sa zahtjevima načela fiskalne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV- a, ali to tumačenje ne smije lišiti predviđena izuzeća njihova pozitivnog učinka (vidjeti prethodno navedene presude „go fair” Zeitarbeit, Horizon College, Komisija/Nizozemska, Zimmermann i Klinikum Dortmund).
- 14 Svrha svih odredbi članka 132. Direktive 2006/112 jest urediti izuzeće od PDV- a za određene djelatnosti od javnog interesa, s ciljem olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuci određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV- om (vidjeti prethodno navedene presude Komisija/Njemačka, TMD i VDP Dental Laboratory i dr.).
- 15 Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) već je odlučivao o tumačenju navedenih odredbi Direktive u sličnom slučaju. Taj je sud u presudi br. 10652 od 3. kolovoza 2020. u upravnom sporu br. 11597/2019 odlučio da pravo Unije ne obvezuje države članice da izuzmu od poreza socijalne usluge koje se pružaju državljanima drugih država članica izvan vlastitog državnog područja. Odluka je obrazložena člankom 26. stavkom 2. Ustava [Republike Bugarske] u skladu s kojim samo strani državljani koji borave na državnom području Republike Bugarske imaju sva prava i obveze koji proizlaze iz bugarskog Ustava, uz iznimku prava i obveza za koje je potrebno bugarsko državljanstvo.
- 16 Vijeće suda koji je uputio zahtjev i koje odlučuje o ovom predmetu smatra da za navedenu svrhu članka 132. Direktive 2006/112 nije relevantno nalaze li se stranke koje primaju usluge na državnom području određene države članice ili je, kao u ovom slučaju, pružatelj usluge registriran u jednoj državi članici, a primatelji su državljani druge države članice u kojoj se pružaju usluge. Međutim, budući da se mjestom pružanja usluge smatra mjesto gdje pružatelj usluge ima sjedište svoje gospodarske aktivnosti, ako se primjenjuje prethodno navedeno tumačenje prava Unije koje je utvrdio Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud), prema pružateljima socijalnih usluga sa sjedištem u Bugarskoj postupa se različito ovisno o tome pružaju li usluge stranim državljanima na

bugarskom državnom području ili na državnom području druge države članice te sud koji je uputio zahtjev taj zaključak ne smatra prihvatljivim.

- 17 Zbog toga je sudu koji je uputio zahtjev potrebno tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112 kako bi mogao odgovoriti na pitanje dopušta li se tim člankom trgovačkom društvu koje je registrirano kao pružatelj socijalnih usluga u određenoj državi članici (u ovom slučaju u Bugarskoj) da se poziva na tu odredbu kako bi ostvarilo izuzeće od poreza za socijalne usluge koje to društvo pruža na državnom području drugih država članica fizičkim osobama koje su državljani tih država i je li za odgovor na to pitanje važna okolnost da trgovačka društva koja su registrirana u državi članici u kojoj se pružaju usluge djeluju kao posrednici između primatelja i pružatelja usluga.
- 18 Nadalje, ako je odgovor na pitanje potvrđan i ako su isporuke izuzete u skladu s člankom 132. stavkom 1. Direktive 2006/112 autonomni pojmovi prava Unije (vidjeti prethodno navedenu presudu Žamberk), ali Direktiva ne sadržava ni kriterije za definiciju tih pojmova ni pravila za dokazivanje pravno relevantnih činjenica, sudu koji je uputio zahtjev potrebna su pojašnjenja o tumačenju i primjeni te odredbe prava Unije, a osobito odgovor na pitanje treba li u skladu s bugarskim i/ili austrijskim i njemačkim pravom ocijeniti je li društvo koje se provjerava „tijel[o] koj[e] [je] posvećen[o] socijalnoj dobrobiti” i smatra li se dokazanim da je riječ o uslugama koje su „usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu”.
- 19 Naposljetku, sud u tom pogledu pita je li za pretpostavku da društvo predstavlja tijelo „koj[e] se u dotičnoj državi članici priznaj[e] kao tijel[o] koj[e] [je] posvećen[o] socijalnoj dobrobiti” dovoljna registracija trgovačkog društva kao pružatelja socijalnih usluga kako se te usluge definiraju u nacionalnom pravu.