

Zadeva C-620/21**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

6. oktober 2021

Predložitveno sodišče:

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

27. september 2021

Vlagateljica kasacijske pritožbe in nasprotna stranka v postopku z nasprotno kasacijsko pritožbo:

Momtrade Ruse OOD

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo in vlagatelj nasprotne kasacijske pritožbe:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Predmet postopka v glavni stvari

Kasacijski pritožbi zoper sodbo Administrativen sad Ruse (upravno sodišče v Rusu, Bolgarija) z dne 26. junija 2020. Administrativen sad Ruse (upravno sodišče v Rusu) je odločbo o odmeri davka z dne 4. oktobra 2018, ki so jo izdali organi za prihodke TD na NAP Varna (območni direktorat nacionalne agencije za prihodke v Varni) in je bila potrjena z odločbo Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti v Varni) z dne 13. marca 2019, s sodbo odpravilo v delu, v katerem je bila za davčno obdobje od 24. junija 2014 do 31. decembra 2015 družbi Momtrade Ruse, kar zadeva glavnico, odmerjena obveznost DDV v višini razlike med 264.027,60 BGN in 316.833,05 BGN, kar zadeva ustrezne zamudne obresti, pa v višini razlike med 89.315,83 BGN in 107.178,98 BGN; v preostalem delu je bila tožba zavrnjena.

Predmet in pravna podlaga predloga

Razlaga člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV ali Direktiva 2006/112).

Vprašanja za predhodno odločanje

Predložitveno sodišče postavlja ta vprašanja za predhodno odločanje:

1. Ali se gospodarska družba, ki je v eni od držav članic (v obravnavanem primeru v Bolgariji) registrirana kot izvajalka socialnih storitev, na podlagi razlage člena 132(1)(g) Direktive o DDV lahko sklicuje na to določbo, da bi se ji priznala oprostitev za socialne storitve, ki jih opravlja za fizične osebe, ki so državljanke drugih držav članic, na ozemlju teh držav? Ali je za odgovor na to vprašanje pomembna okoliščina, da so prejemnike zadevnih storitev izvajalcu posredovale gospodarske družbe, ki so registrirane v državah članicah, v katerih se opravljajo te storitve?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, na podlagi katerih meril in na podlagi katerega prava – na podlagi bolgarskega in/ali avstrijskega in nemškega prava – je treba pri razlagi in uporabi navedene določbe Unije presoditi, ali je družba, ki je bila predmet nadzora, „priznana kot organizacija socialnega pomena“ in je dokazano, da gre za storitve, „ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“?
3. Ali na podlagi te razlage to, da je gospodarska družba registrirana kot izvajalka socialnih storitev, kot so opredeljene v nacionalnem pravu, zadostuje za sprejetje stališča, da je ta družba „organizacija“, ki jo ustrezna država članica „priznava kot organizacijo socialnega pomena“?

Navedene določbe prava Unije in sodna praksa

Člen 132(1)(g) in člen 133(1) od (a) do (d) Direktive 2006/112.

Sodna praksa Sodišča:

sodba z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, točka 17;

sodba z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točka 16;

sodba z dne 25. marca 2010, Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, točka 49;

sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 22;

sodba z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, točki 26 in 27;

sodba z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija, C-616/15, EU:C:2017:721, točka 47;

sodba z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točka 30 in navedena sodna praksa;

sodba z dne 26. februarja 2015, VDP Dental Laboratory in drugi, združene zadeve C-144/13, C-154/13 in C-160/13, EU:C:2015:116, točka 43;

sodba z dne 21. februarja 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, točka 17;

sodba z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 46.

Predložitveno sodišče meni, da se sodba „go fair“ Zeitarbeit, na katero se je sklicevalo sodišče prve stopnje, bistveno razlikuje od obravnavanega primera, saj so bile storitve opravljene v državi članici, v kateri so imeli sedež tako izvajalec storitev kot tudi prejemniki storitev.

Navedene nacionalne določbe

Danachno-osiguritelni protsesualni kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih, v nadaljevanju: DOPK)

V skladu s členom 122 DOPK lahko organ za prihodke določi davčno osnovo na podlagi postopka, določenega v tej določbi, zlasti kadar so bili v knjigovodstvu preverjane osebe uporabljeni vsebinsko napačni dokumenti (točka 3) ali kadar na podlagi knjigovodstva ni mogoče določiti davčne osnove (točka 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS)

V skladu s členom 21 ZDDS se kot kraj opravljanja storitev, ki se opravijo za osebo, ki ni davčni zavezanec, šteje kraj, kjer ima izvajalec sedež samostojne ekonomske dejavnosti.

V skladu s členom 38 ZDDS so oproščene dobave znotraj Skupnosti, ki bi bile oproščene, če bi bile opravljene na nacionalnem ozemlju (odstavek 2). V skladu s členom 40 ZDDS je opravljanje socialnih storitev v smislu Zakon za sotsialnoto podpomagane (zakon o socialni pomoči) oproščena dobava.

V skladu s členom 67(2) ZDDS se šteje, da je davek, kadar ni izrecno naveden, vključen v dogovorjeno ceno.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (zakon o socialni pomoči, v nadaljevanju: ZSP)

V skladu s členom 16 ZSP socialne storitve temeljijo na ciljno usmerjenem socialnem delu v podporo osebam z namenom opravljanja vsakdanjih del ali vključevanja v družbo in se odobrijo na podlagi individualne ocene potreb na željo in po izbiri zadevnih oseb.

V skladu s členom 18 ZSP bolgarske pravne osebe in pravne osebe, ustanovljene na podlagi prava druge države članice EU, med drugim začnejo opravljati socialne storitve šele po vpisu v register pri Agentsia za socialno podpomagane (agencija za socialno pomoč).

V skladu z zakonsko opredelitvijo iz člena 1, točka 6, dodatnih določb k ZSP so „socialne storitve“ dejavnosti, ki podpirajo osebe in jim povečujejo možnosti za samostojno življenje; v skladu s točko 7 se „socialne storitve v skupnosti“ opravljajo v ožjem ali širšem družinskem okolju.

Pravilnik za prilagane na ZSP (pravilnik o izvajanju ZSP, v nadaljevanju: PPZSP)

V skladu s členom 40 PPZSP osebe, ki želijo koristiti socialne storitve, če je izvajalec socialnih storitev pravna oseba, vložijo pisno vlogo pri upravnem organu v kraju svojega sedanjega naslova stalnega prebivališča. Kot referenco priložijo kopijo osebne dokumenta ter kopijo osebne zdravstvene kartoteke in zdravniškega spričevala, če sta na voljo. Upravni organ oceni potrebe zadevne osebe po socialnih storitvah in v zvezi s tem pripravi standardizirano poročilo.

V skladu s členom 40d PPZSP izvajalec socialnih storitev po oceni potreb pripravi individualni načrt, v katerem so navedeni cilji in ki vsebuje dejavnosti za pokrivanje zlasti vsakdanjih potreb ter zdravstvenih, izobraževalnih, rehabilitacijskih ali drugih potreb.

V skladu s členom 40e PPZSP izvajalec socialnih storitev vodi register uporabnikov storitev, ki vsebuje podatke o osebi in opravljeni storitvi.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Momtrade Ruse je družba z omejeno odgovornostjo, ki pretežno opravlja ambulantne socialne storitve. Od 24. junija 2014 je prostovoljno registrirana na podlagi ZDDS.
- 2 Družba je pri Agentsia „Sotsialno podpomagane“ (agencija za socialno pomoč) pri Ministerstvu na truda i sotsialnata politika (ministrstvo za delo in socialno

politiko) registrirana kot izvajalka socialnih storitev v obliki zagotavljanja osebnih asistentov, socialnih asistentov in gospodinjskih pomočnikov za starejše ljudi.

- 3 Družba Momtrade Ruse je v postopku davčnega nadzora, ki je bil končan z odločbo o odmeri davka z dne 4. oktobra 2018, predložila pogodbe o storitvah, sklenjene z različnimi fizičnimi osebami, ki so nemške in/ali avstrijske državljanke in v pogodbah nastopajo kot naročnice. Družba je na podlagi teh pogodb napotila delavce za nego in gospodinjsko pomoč v gospodinjstva naročnic. Posamezna dela so bila podrobneje opredeljena v vprašalniku, ki je bil priložen pogodbam, ki ga je pripravila družba za posredovanje, registrirana v Nemčiji oziroma Avstriji, ki je družbi, ki je bila predmet nadzora, na podlagi pogodbe o posredovanju posredovala stranke.
- 4 Navedena dela poleg pomoči v gospodinjstvu vključujejo nego starejših ljudi z zdravstvenimi težavami, ki ne morejo sami poskrbeti zase. V vsaki pogodbi sta navedena tako ime in priimek naročnika kot tudi naziv posrednika. Plačila fizičnih oseb družbi niso sporna.
- 5 Nemški davčni organi so v skladu z Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1) dali pobudo za izmenjavo informacij. Nato je bilo ugotovljeno, da zadevne storitve niso predmet obdavčitve v Nemčiji, ampak jih je treba obdavčiti na podlagi bolgarskega ZDDS v Bolgariji.
- 6 Organi za prihodke so na podlagi dokumentov, ki jih je predložila družba, ki je bila predmet nadzora, ugotovili, da ni dogovora o opravljanju „socialnih storitev“, saj individualne potrebe strank niso navedene. Menili so, da je zaradi dejanskega opravljanja storitev v drugi državi članici poleg ZSP upoštevno tudi nemško oziroma avstrijsko pravo. Družba Momtrade Ruse naj bi morala za oprostitev na podlagi člena 40, točka 1, ZDDS predložiti dokaze, ki na podlagi prava ustrezne druge države članice potrjujejo socialni pomen storitev, opravljenih na njenem ozemlju.
- 7 Poleg tega so organi za davčni nadzor sklepali, da so dokumenti o opravljenih dobavah, ki jih je družba prvotno predložila, vsebinsko napačni. Kot prejemnice storitev naj bi bile vpisane pravne osebe iz Nemčije in Avstrije, medtem ko naj bi bile dejanske prejemnice fizične osebe, ki so nemške ali avstrijske državljanke. Knjižene naj bi bile storitve znotraj Skupnosti, opravljene za pravne osebe, ki naj bi bile obdavčljive z davčno stopnjo 0 %, ne pa dobave fizičnim osebam. Treba naj bi bilo zavzeti stališče, da na podlagi knjigovodstva ni mogoče določiti davčne osnove. Prav tako naj ne bi bili predloženi vsi izrecno zahtevani dokumenti in pojasnila. Davčni organi so zaradi tega odločili, da morajo davčno osnovo v skladu s členom 122(2) DOPK določiti po lastni presoji.
- 8 Administrativen sad Ruse (upravno sodišče v Rusu), ki je v postopku odločalo na prvi stopnji, je presodilo, da se člen 40, točka 1, ZDDS ujema s členom 132(1)(g) Direktive 2006/112. Da bi se lahko uporabljala oprostitev na podlagi člena 40,

točka 1, ZDDS, naj bi morala preverjana oseba dokazati, da gre tako na podlagi bolgarskega prava kot tudi na podlagi prava posamezne države članice, na ozemlju katere se opravljajo storitve, za dejavnost socialnega pomena. Sodišče je presodilo, da ta pomen glede na bolgarsko ureditev ni dokazan, saj je treba v skladu z njo obvezno opraviti in dokumentirati socialno oceno potreb zadevne osebe, kar v zvezi s tujimi državljani ni bilo storjeno. Preverjana oseba naj ne bi predložila vlog za opravljanje socialnih storitev, socialnih ocen, poročil s predlogi, individualnih načrtov in registra uporabnikov storitev, ampak zgolj pogodbe in pripadajoče vprašalnike. Izjav fizičnih oseb, ki so nemške državljanke, socialnih mnenj in mnenj o potrebnosti dolgotrajne nege na podlagi nemškega socialnega zakonika ter računov, ki so bili predloženi pri sodišču prve stopnje, pa naj v časovnem smislu ne bi bilo mogoče povezati z osebami, ki naj bi jim bili izdani sporni računi. Računi, izdani fizičnim osebami, ki so bili predloženi v sodnem postopku, za katere naj bi izvedenec potrdil, da se ujemajo z računi, izdanimi nemškim posrednikom, ki so bili predloženi v postopku davčnega nadzora, naj ne bi vsebovali podrobnejše opredelitve storitev in naj ne bi dokazovali njihovega socialnega pomena.

- 9 Sodišče prve stopnje je na podlagi člena 67(2) ZDDS odmerjeno davčno obveznost, kar zadeva glavnico, znižalo za razliko med 264.027,60 BGN in 316.833,05 BGN, kar zadeva ustrezne zamudne obresti, pa za razliko med 89.315,83 BGN in 107.178,98 BGN, v preostalem delu pa je davčno obveznost, odmerjeno z odločbo o odmeri davka, potrdilo.
- 10 Kasacijski senat se sprašuje, ali je treba presoditi pomen storitev, ki jih je opravila družba Momtrade Ruse. Sodišče na podlagi pisnih dokazov, predloženih v postopku davčnega nadzora, in na podlagi dokazov, izvedenih v sodnem postopku (pogodbe, vprašalniki in izjave prejemnikov storitev), ugotavlja, da so fizične osebe, ki koristijo storitve, ki jih opravlja družba, starejši ljudje z zdravstvenimi težavami, ki poleg oskrbe na domu, ki je povezana z gospodinjskimi obveznostmi, pomoč potrebujejo tudi zaradi svojega zdravstvenega stanja.
- 11 Administrativen sad Ruse (upravno sodišče v Rusu) je manjkajoči socialni pomen zadevnih storitev v svoji odločitvi utemeljilo s tem, da družba ni predložila uradnih dokumentov nemških oziroma avstrijskih organov, ki potrjujejo ta socialni pomen. Presodilo je, da storitve, povezane z oskrbo starejših ljudi, niso socialne, saj naj bi šlo zgolj za pomoč pri gospodinjstvu. Delavcem naj ne bi bilo treba opravljati del, povezanih z zdravstvenim stanjem oseb, in naj ne bi imeli izobrazbe, na podlagi katere naj bi bilo verjetno, da so sposobni nuditi medicinsko oskrbo.
- 12 Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Les Jardins de Jouvence presodilo, da so za oprostitev bistvene „lastnosti opravljenih storitev in lastnost gospodarskega subjekta, ki ponuja zadevne storitve“. Zato predložitveno sodišče meni, da je treba za pravilno rešitev spora med strankama pojasniti, na podlagi katerih meril naj se opravi presoja, ali gre za socialne dejavnosti: ali je [to] [treba opraviti] na podlagi

dokumentov pristojnih organov države, v kateri se dejavnosti opravljajo, oziroma ali zadostuje, da se ugotovi pomen nudene oskrbe.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 13 Predložitveno sodišče opozarja, da se primeri oprostitve v skladu s členom 132 Direktive 2006/112 razlagajo ozko, saj pomenijo izjeme od splošnega načela, po katerem se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji navedenih oprostitev in zahtevami načela davčne nevtralnosti, z njo pa se oprostivam, ki so določene, ne sme odvzeti pozitivnih učinkov (glej zgoraj sodbe „go fair“ Zeitarbeit, Horizon College, Komisija/Nizozemska, Zimmermann in Klinikum Dortmund).
- 14 Namen celote določb člena 132 Direktive 2006/112 je v tem, da se nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostijo DDV, da bi se olajšal dostop do nekaterih storitev in dobava nekaterega blaga ob izogitvi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV (glej zgoraj sodbe Komisija/Nemčija, TMD ter VDP Dental Laboratory in drugi).
- 15 Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) je o razlagi navedene določbe zadevne direktive že odločilo v podobni zadevi. V sodbi št. 10652 z dne 3. avgusta 2020 v upravnem sporu št. 11597/2019 je odločilo, da pravo Unije državam članicam ne nalaga oprostitve socialnih storitev, ki se opravljajo za državljane drugih držav članic zunaj njihovega ozemlja. Ta odločitev je bila obrazložena s členom 26(2) ustave [Republike Bolgarije], v skladu s katerim imajo vse pravice in obveznosti na podlagi bolgarske ustave, z izjemo pravic in obveznosti, za katere je potrebno bolgarsko državljanstvo, le tujci, ki prebivajo na ozemlju Republike Bolgarije.
- 16 Senat predložitvenega sodišča, ki obravnava to zadevo, meni, da za navedeni namen člena 132 Direktive 2006/112 ni pomembno, ali so stranke storitev na ozemlju države članice oziroma ali je, kot v obravnavanem primeru, izvajalec storitev registriran v eni državi članici, prejemniki pa so državljani druge države članice, v kateri se opravljajo te storitve. Ker pa je kraj opravljanja storitve kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti, naj bi bili izvajalci socialnih storitev s sedežem v Bolgariji, če se upošteva zgoraj predstavljena razlaga prava Unije Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče), davčno različno obravnavani glede na to, ali storitve za tuje državljane opravljajo na ozemlju Bolgarije ali na ozemlju druge države članice; ta rezultat po mnenju predložitvenega sodišča ni sprejemljiv.
- 17 Predložitveno sodišče zaradi tega potrebuje razlago člena 132(1)(g) Direktive 2006/112, da bi lahko odgovorilo na vprašanje, ali se gospodarska družba, ki je v eni od držav članic (v obravnavanem primeru v Bolgariji) registrirana kot izvajalka socialnih storitev, na podlagi tega člena lahko sklicuje na to določbo, da bi se ji priznala oprostitve za socialne storitve, ki jih opravlja za fizične osebe, ki so državljanke drugih držav članic, na ozemlju teh držav, in ali je za odgovor na to

vprašanje pomembna okoliščina, da so prejemnike zadevnih storitev posredovale gospodarske družbe, ki so registrirane v posamezni državi članici, v kateri se opravljajo zadevne storitve.

- 18 Predložitveno sodišče – če je odgovor na to vprašanje pritrdilen in so dobave, ki so v skladu s členom 132(1) Direktive 2006/112 oproščene, samostojni pojmi prava Unije (glej zgoraj sodbo Žamberk), ta direktiva pa ne vsebuje niti meril za določitev teh pojmov niti pravil za dokaz pravno pomembnih dejstev – nato potrebuje pojasnila v zvezi z razlago in uporabo te določbe prava Unije, in sicer zlasti, ali je treba v posameznem primeru na podlagi bolgarskega in/ali na podlagi avstrijskega in nemškega prava presoditi, ali je družba, ki je bila predmet nadzora, „priznana kot organizacija socialnega pomena“ in ali je dokazano, da gre za storitve, „ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“.
- 19 Nazadnje sodišče v zvezi s tem sprašuje, ali to, da je zadevna gospodarska družba registrirana kot izvajalka socialnih storitev, kot so opredeljene v nacionalnem pravu, zadostuje za sprejetje stališča, da je „organizacija“, ki jo ustrezna država članica „priznava kot organizacijo socialnega pomena“.