

**Vec C-620/21**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

6. október 2021

**Vnútroštátny súd:**

Värchoven administrativen säd

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

27. september 2021

**Navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku a odporkyňa  
v konaní o vzájomnom kasačnom opravnom prostriedku**

Momtrade Ruse OOD

**Odporca v konaní o kasačnom opravnom prostriedku a navrhovateľ  
v konaní o vzájomnom kasačnom opravnom prostriedku:**

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“  
Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za  
prichodite

## Predmet konania

Kasačný opravný prostriedok podaný proti rozsudku Administrativen sad Ruse (Správny súd v Ruse, Bulharsko) z 26. júna 2020. Administrativen sad Ruse (správny súd v Ruse) zrušil opravný daňový výmer zo 4. októbra 2018, ktorý vydali orgány pre príjmy TD na NAP Varna (Oblastné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy vo Varne, Bulharsko) a ktorý bol potvrdený rozhodnutím Direktora na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“ Varna (riaditeľ riaditeľstva „Opravné prostriedky v daňovej oblasti a oblasti sociálneho zabezpečenia“ Varna, Bulharsko) z 13. marca 2019 v rozsahu, v akom sa týmto výmerom za zdaniteľné obdobie od 24. júna 2014 do 31. decembra 2015 určila výška dane z pridanej hodnoty, ktorú dlží spoločnosť Momtrade Ruse, vo výške rozdielu medzi sumou 264 027,60 BGN a 316 833,05 BGN z titulu hlavnej pohľadávky a rozdielu medzi sumou 89 315,83 BGN a sumou 107178,98 BGN z titulu úrokov z omeškania a vo zvyšnej časti žalobu zamietol.

## Predmet a právny základ prejudiciálnej otázky

Výklad článku 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len: „smernica o DPH alebo smernica 2006/112“).

## Prejudiciálne otázky

Vnútroštátny súd predkladá tieto prejudiciálne otázky:

1. Môže sa na základe článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH obchodná spoločnosť, ktorá je zaregistrovaná ako poskytovateľ sociálnych služieb v členskom štáte (v tomto prípade v Bulharsku), odvolávať na toto ustanovenie s cieľom uplatniť si oslobodenie od dane za sociálne služby, ktoré poskytla fyzickým osobám, ktoré sú štátnymi príslušníkmi iných členských štátov, na území týchto štátov? Je pre odpoveď na túto otázku relevantná tá skutočnosť, že príjemcov služieb sprostredkovali poskytovateľovi obchodné spoločnosti, ktoré sú zaregistrované v členských štátoch, v ktorých boli tieto služby poskytnuté?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, na základe akých kritérií a podľa akých právnych predpisov, podľa bulharského a/alebo rakúskeho a nemeckého práva, sa má na účely výkladu a uplatnenia uvedených ustanovení práva Únie posúdiť, či je kontrolovaná spoločnosť „uznaná za subjekt sociálnej povahy“ a či sa považuje za preukázané, že ide o služby „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“?

3. Postačuje v zmysle tohto výkladu registrácia obchodnej spoločnosti ako poskytovateľa sociálnych služieb v zmysle vnútroštátnych právnych predpisov na to, aby sa táto spoločnosť považovala za „subjekt sociálnej povahy“?

### **Uvedené ustanovenia práva Únie a judikatúra**

Článok 132 ods. 1 písm. g) a článok 133 ods. 1 písm. a) až d) smernice 2006/112,

Judikatúra Súdneho dvora:

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

Rozsudok zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16;

Rozsudok z 25. marca 2010, Komisia/Holandsko, C-79/09, EU:C:2010:171, bod 49;

Rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22;

Rozsudok z 13. marca 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, body 26 a 27;

Rozsudok z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 47;

Rozsudok z 5. októbra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30 a citovaná judikatúra;

Rozsudok z 26. februára 2015, VDP Dental Laboratory a i., spojené veci C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 43;

Rozsudok z 21. februára 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C: 2013: 95, bod 17.

Rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 46.

Vnútroštátny súd sa domnieva, že rozsudok „go fair“ Zeitarbeit, na ktorý sa odvoláva prvostupňový súd, sa zásadne odlišuje od prejednávaného prípadu, pretože služby boli poskytované v členskom štáte, v ktorom mal svoje sídlo jednak poskytovateľ služieb a jednak ich príjemca.

## Relevantné vnútroštátne predpisy

Danäčno-osiguritelnen procesualen kodex (procesný poriadok v daňových veciach a vo veciach sociálneho zabezpečenia, ďalej len „DOPK“)

Podľa § 122 DOPK môže príslušný orgán pre príjmy určiť základ dane v rámci postupu upraveného v tomto ustanovení najmä v tom prípade, ak účtovníctvo kontrolovanej osoby zahŕňalo obsahovo nesprávne podklady (bod 2) alebo ak na základe účtovných podkladov nemožno určiť základ dane (bod 4).

Zakon za danäk värchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len: „ZDDS“)

Podľa § 21 ZDDS sa za miesto poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe považuje miesto, kde má dodávateľ sídlo svojej samostatnej hospodárskej činnosti.

Podľa článku 38 ZDDS sú od dane oslobodené všetky dodávky v rámci Spoločenstva, ktoré by boli oslobodené, ak by sa uskutočnili na vnútroštátnom území (odsek 2). Podľa § 40 ZDDS je poskytovanie sociálnych služieb v zmysle Zakona za socialnoto podpomagane (zákon o sociálnej pomoci) oslobodeným plnením.

Podľa § 67 ods. 2 ZDDS v prípade, ak sa výška dane výslovne neuvádza, považuje sa za zahrnutú do dohodnutej ceny.

Zakon za socialnoto podpomagane (zákon o sociálnej pomoci, ďalej len: „ZSP“)

Podľa § 16 ZSP sociálne služby spočívajú v poskytovaní cielenej sociálnej práce zameranej na pomoc osobám pri výkone ich každodenných činností alebo pri ich začlenení do spoločnosti a poskytujú sa na základe individuálneho posúdenia potrieb na požiadanie a podľa výberu dotknutých osôb.

Podľa článku 18 ZSP poskytujú sociálne služby, okrem iného bulharské právnické osoby a právnické osoby založené podľa právnej úpravy iného členského štátu Európskej únie, až po ich zápise do registra vedeného Agencijsa za socialno podpomagane (Agentúra pre sociálnu pomoc, Bulharsko).

Podľa zákonnej definície uvedenej v § 1 bode 6 doplňujúcich ustanovení k ZSP sa za „sociálne služby“ považujú činnosti, ktoré pomáhajú osobám a ktoré rozširujú ich možnosti viesť samostatný život, pričom podľa bodu 7 sa „sociálne služby v Spoločenstve“ poskytujú v rodinnom alebo rodine blízkom prostredí.

Pravilnik za prilagane na ZSP (vykonávacie nariadenie k ZSP, ďalej len „PPZSP“)

Podľa § 40 PPZSP osoby, ktoré chcú využiť sociálne služby, predložia riadiacemu orgánu v mieste ich aktuálneho bydliska písomnú žiadosť, ak je poskytovateľom sociálnych služieb právnická osoba. Ako referenčné dokumenty priložia kópiu

dokladu totožnosti, kópiu osobnej zdravotnej karty, ak je k dispozícii, a lekársku správu, ak je k dispozícii. Riadiaci orgán posúdi, či osoba potrebuje, aby sa jej poskytli sociálne služby a toto posúdenie uchová v podobe štandardizovanej správy.

Podľa § 40d PPZSP poskytovateľ sociálnych služieb vyhotoví na základe posúdenia potrieb osoby individuálny plán, v ktorom stanoví sledované ciele a ktorý zahŕňa činnosti, ktorými sa majú v prvom rade uspokojiť každodenné potreby, ako aj zdravotné potreby a potreby vzdelávania, rehabilitácie resp. iné potreby.

Podľa § 40e PPZSP poskytovateľ sociálnych služieb vedie register zákazníkov, ktorý obsahuje údaje o osobe a o poskytovanej službe.

### **Zhrnutie skutkového stavu a konania**

- 1 Momtrade Ruse je spoločnosťou s ručením obmedzeným, ktorá poskytuje najmä ambulantné sociálne služby. Táto spoločnosť je od 24. júna 2014 dobrovoľne zaregistrovaná podľa ustanovení ZDDS.
- 2 Spoločnosť je zapísaná v registri vedenom Agencijou „Socialno podpomagane“ (Agentúra pre sociálnu pomoc) pôsobiacej pri Ministerstve na truda i socialnata politika (Ministerstvo práce a sociálnej politiky, Bulharsko) ako poskytovateľ sociálnych služieb spočívajúcich v zabezpečení osobných opatrovateľov, sociálnych asistentov a pomocníkov v domácnosti pre seniorov.
- 3 V priebehu daňovej kontroly, ktorá bola ukončená vydaním opravného daňového výmeru zo 4. októbra 2018, predložila spoločnosť Momtrade Ruse zmluvy o poskytovaní služieb uzatvorené s rôznymi fyzickými osobami s nemeckým a/alebo rakúskym občianstvom, ako objednávateľmi. Na základe týchto zmlúv spoločnosť vyslala svojich pracovníkov, ktorí mali poskytnúť starostlivosť a pomoc v domácnostiach objednávateľov. Jednotlivé činnosti boli konkretizované v dotazníku, ktorý tvoril prílohu k zmluve vypracovanej sprostredkovateľskou spoločnosťou zaregistrovanou v Nemecku resp. v Rakúsku, ktorá kontrolovanej spoločnosti sprostredkovala zákazníkov na základe zmluvy o sprostredkovaní.
- 4 Uvedené činnosti zahŕňajú okrem pomoci v domácnosti aj opatrovanie seniorov so zdravotnými problémami, ktorí sa o seba nedokážu sami postarať. V každej zmluve sa uvádza jednak meno objednávateľa, a jednak údaje sprostredkovateľa. Platby fyzických osôb uskutočnené v prospech spoločnosti nevyvolávajú pochybnosti.
- 5 Podľa nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1) požiadali nemecké daňové orgány o výmenu informácií.

Následne sa zistilo, že uvedené služby nepodliehali zdaneniu v Nemecku, ale mali byť zdanené v Bulharsku v súlade s ustanoveniami bulharského ZDDS.

- 6 Na základe dokumentov predložených kontrolovanou spoločnosťou orgány zodpovedné za príjmy konštatovali, že nejde o dohodu o poskytovaní „sociálnych služieb“, pretože sa v nej neuvádzajú individuálne potreby klientov. Domnievali sa, že vzhľadom na skutočne poskytnuté služby v inom členskom štáte sa okrem ustanovení ZSP uplatnia aj predpisy nemeckého resp. rakúskeho práva. Na účely oslobodenia musí spoločnosť Momtrade Ruse podľa § 40 bodu 1 ZDDS predložiť dôkazy, ktoré podľa práva iného členského štátu potvrdzujú sociálnu povahu služieb poskytovaných na jeho území.
- 7 Kontrolné daňové orgány ďalej dospeli k záveru, že obsah pôvodných dokumentov týkajúcich sa uskutočnených dodávok, ktoré spoločnosť pôvodne predložila, bol nesprávny. Ako príjemcovia služieb sa uvádzajú právnické osoby z Nemecka a Rakúska, kým skutočnými príjemcami boli fyzické osoby nemeckej alebo rakúskej štátnej príslušnosti. Zaúčtované je však poskytovanie služieb v rámci Spoločenstva právnickým osobám, ktoré sa zdania sadzbou 0 %, namiesto dodaní fyzickým osobám. Treba vychádzať z predpokladu, že na základe účtovných dokladov nemožno zistiť základ dane. Okrem toho neboli predložené ani všetky výslovne požadované podklady a vysvetlenia. Vzhľadom na uvedené skutočnosti sa daňové orgány rozhodli, že v súlade s článkom 122 ods. 2 DOPK určia základ dane na základe vlastného posúdenia.
- 8 Prvostupňový súd v konaní, Administrativen съд Русе (Správny súd v Ruse) dospel k záveru, že § 40 bod 1 ZDDS zodpovedá s článkom 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112. Uplatnenie oslobodenia podľa § 40 bodu 1 ZDDS predpokladá, že kontrolovaná osoba preukáže, že vykonávaná činnosť má jednak podľa bulharského práva a jednak podľa právneho poriadku príslušného členského štátu, na ktorého území sa služby poskytujú, sociálnu povahu. Tento súd sa domnieval, že takáto povaha služieb sa v zmysle bulharskej právnej úpravy nepreukázala, pretože uvedené právne predpisy stanovujú povinnosť predchádzajúceho posúdenia sociálnych potrieb osoby a ich zdokumentovanie, ktoré sa vo vzťahu cudzím štátnym príslušníkom nevykonali. Kontrolovaná osoba nepredložila žiadosti o poskytnutie sociálnych služieb, výsledky posúdenia sociálnej povahy služieb, správy obsahujúce návrhy, individuálne plány a register zákazníkov, ktoré sa vyžadujú podľa bulharských právnych predpisov, ale predložila iba zmluvy a príslušné dotazníky. Naopak vyhlásenia, ktoré prvostupňovému súdu predložili fyzické osoby nemeckej štátnej príslušnosti, znalecké posudky v oblasti sociálneho zabezpečenia a znalecké posudky týkajúce potreby opatery podľa nemeckého zákonníka sociálneho zabezpečenia, ako ani faktúry, nemožno z časového hľadiska priradiť k osobám, ktorým boli vystavené sporné faktúry. Faktúry predložené v súdnom konaní, ktoré boli vystavené fyzickým osobám, v prípade ktorých znalecký posudok potvrdil, že zodpovedajú faktúram adresovaným nemeckému sprostredkovateľovi, ktoré boli predložené v rámci daňovej kontroly, neobsahovali bližšie údaje o službách a nepreukazovali ich sociálnu povahu.

- 9 Prvostupňový súd znížil na základe § 67 ods. 2 ZDDS určené daňové nedoplatky o rozdiel medzi sumou 264 027,60 BGN a sumou 316 833,05 BGN z titulu hlavnej pohľadávky a o rozdiel medzi sumou 89 315,83 BGN a sumou 107 178,98 BGN z titulu príslušných úrokov z omeškania, vo zvyšku potvrdil daňový nedoplatok vymeraný opravným daňovým výmerom .
- 10 Podľa kasačného senátu vzniká otázka, či je potrebné posúdiť povahu služieb poskytovaných spoločnosťou Momtrade Ruse. Na základe listinných dôkazov predložených v rámci daňovej kontroly a dôkazov predložených v priebehu súdneho konania (zmluvy, dotazníky a vyhlásenia príjemcov služieb) súd konštatuje, že fyzické osoby, ktoré využívajú služby poskytované spoločnosťou, sú osoby vo vyššom veku so zdravotnými problémami, ktoré okrem starostlivosti o domácnosť spojenej s domácimi povinnosťami potrebujú vzhľadom na svoj zdravotný stav opateru.
- 11 Administratívny súd Ruse (Správny súd v Ruse) vo svojom rozhodnutí odôvodnil neexistenciu sociálnej povahy poskytovania služieb tým, že spoločnosť nepredložila úradné doklady vydané nemeckými alebo rakúskymi orgánmi, ktoré by preukazovali takúto sociálnu povahu. Domnieval sa, že služby spojené s opatrovaním osôb nie sú sociálnymi službami, pretože pomoc bola poskytnutá len v súvislosti s vedením domácnosti. Pracovníci neboli povinní vykonávať činnosti súvisiace so zdravotným stavom osôb a nemali vzdelanie, ktoré by naznačovalo, že sú schopní poskytovať lekársku starostlivosť.
- 12 V už citovanom rozsudku Les Jardins de Jouvence Súdny dvor rozhodol, že oslobodenie závisí od „povahy uskutočnených činností a od postavenia subjektu, ktorý poskytuje predmetné služby“. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd domnieva, že na účely riadneho vyriešenia sporu medzi účastníkmi konania je potrebné stanoviť kritériá, na základe ktorých sa posúdi, či ide o sociálne činnosti: či sa má táto činnosť vykonať na základe dokumentov vydaných príslušnými orgánmi štátu, v ktorom sa činnosti vykonávajú, alebo či stačí preukázať povahu poskytovanej starostlivosti.

### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 13 Vnútroštátny súd poznamenáva, že prípady oslobodenia od dane stanovené v článku 132 smernice 2006/112 sa majú vykladať reštriktívne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto kritérií však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, pričom nemôže zbaviť stanovené oslobodenia ich pozitívnych účinkov (rozsudky „go fair“ Zeiteit, Horizon College, Komisia/Holandsko, Zimmermann a Klinikum Dortmund, už citované).
- 14 Účelom všetkých ustanovení článku 132 smernice 2006/112 je oslobodiť určité činnosti uskutočňované vo verejnom záujme od DPH s cieľom uľahčiť prístup

k niektorým službám a dodaniu určitých tovarov tým, že sa zabráni zvýšeným nákladom, ktoré by vznikli, ak by tieto služby a dodanie takéhoto tovaru podliehali DPH (rozsudky Komisia/Nemecko, TMD a VDP Dental Laboratory a i., už citovaný).

- 15 Värhoven administrativen säd (Najvyšší správny súd) sa už vyjadril k výkladu citovaného ustanovenia smernice v podobnom prípade. V rozsudku č. 10652 z 3. augusta 2020 tento súd v rámci správneho konania č. 11597/2019 rozhodol, že právo Únie neukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od dane sociálne služby poskytované štátnym príslušníkom iných členských štátov mimo ich vnútroštátneho územia. Rozhodnutie je založené na článku 26 ods. 2 Ústavy [Bulharskej republiky], podľa ktorého iba cudzinci, ktorí sa zdržiavajú na území Bulharskej republiky, majú všetky práva a povinnosti vyplývajúce z bulharskej ústavy, s výnimkou práv a povinností, pre ktoré sa vyžaduje bulharská štátna príslušnosť.
- 16 Podľa senátu vnútroštátneho súdu, ktorému bola vec predložená, nie je z hľadiska účelu upraveného v článku 132 smernice 2006/112 relevantné, či sa účastníci poskytovania služieb nachádzajú na území jedného členského štátu alebo, či tak, ako v prejednávanej veci, je poskytovateľ služieb zaregistrovaný v jednom členskom štáte a príjemcovia týchto služieb sú štátnymi príslušníkmi iného členského štátu, v ktorom sa služby poskytujú. Na rozdiel od toho, keďže sa za miesto poskytnutia služby považuje miesto, kde má poskytovateľ služby sídlo svojej hospodárskej činnosti, s poskytovateľmi sociálnych služieb so sídlom v Bulharsku by sa v zmysle vyššie uvedeného výkladu práva Únie Värhoven administrativen säd (Najvyšší správny súd) zaobchádzalo z hľadiska dane odlišne v závislosti od toho, či by služby poskytovali na zvrchovanom území Bulharska alebo na zvrchovanom území iného členského štátu cudzím štátnym príslušníkom, pričom takýto záver je pre vnútroštátny súd neprijateľný.
- 17 Z týchto dôvodov považuje vnútroštátny súd výklad článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 za potrebný pre odpoveď na otázku, či uvedený článok umožňuje obchodnej spoločnosti, ktorá je zaregistrovaná ako poskytovateľ sociálnych služieb v členskom štáte (v tomto prípade v Bulharsku), odvolávať sa na toto ustanovenie s cieľom získať oslobodenie od dane pre sociálne služby, ktoré poskytuje fyzickým osobám, ktoré sú štátnymi príslušníkmi iných členských štátov, na území týchto štátov, a či je z hľadiska odpovede na túto otázku relevantné, že príjemcovia služieb boli sprostredkovaní obchodnými spoločnosťami, ktoré sú zaregistrované v príslušnom členskom štáte, v ktorom sa služba poskytuje.
- 18 Ďalej v prípade kladnej odpovede na túto otázku a za predpokladu, že dodania oslobodené od dane podľa článku 132 ods. 1 smernice 2006/112 predstavujú autonómne pojmy práva Únie (rozsudok Žamberk, už citovaný), avšak uvedená smernica nestanovuje kritériá pre výklad týchto pojmov, ako ani pravidlá predkladania dôkazov o relevantných právnych skutočnostiach na identifikáciu týchto pojmov ani pravidlá na zistenie relevantných skutočností, a preto



vnútroštátny súd potrebuje vysvetlenia týkajúce sa výkladu a uplatnenia tohto ustanovenia práva Únie, konkrétne či sa otázka, či je kontrolovaná spoločnosť „uznaným subjektom sociálnej povahy“ a či sa považuje za preukázané, že ide o služby „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou“ posudzuje podľa bulharského a/alebo rakúskeho a nemeckého práva.

- 19 Napokon sa súd v tejto súvislosti snaží zistiť, či registrácia obchodnej spoločnosti ako poskytovateľa sociálnych služieb v zmysle ich definície upravenej vo vnútroštátnom práve postačuje na to, aby sa táto spoločnosť považovala za „subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy“.

PRACOVNÝ DOKUMENT