

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. svibnja 2023.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 132. stavak 1. točka (g) – Izuzeće pružanja usluga usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu koje obavlja tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti – Pružanje usluga osobi koja nije porezni obveznik u državi članici različitij od države članice poslovnog nastana pružatelja usluga – Ocjena prirode pružene skrbi i uvjeta koji se tiče tijela priznatog kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti – Utvrđivanje mjerodavnog nacionalnog prava – Pojam „dotična država članica”

U predmetu C-620/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 27. rujna 2021., koju je Sud zaprimio 6. listopada 2021., u postupku

MOMTRADE RUSE OOD

protiv

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

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, F. Biltgen i J. Passer, suci,
nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, S. Petkov,

– za Europsku komisiju, D. Drambozova i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 1. prosinca 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva MOMTRADE RUSE OOD (u daljnjem tekstu: Momtrade) i direktora na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praksa” Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihode (direktor direkcije „Žalbe, porezna praksa i praksa na području socijalnog osiguranja” u Varni pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska; u daljnjem tekstu: direktor) u vezi s poreznim rješenjem koje se odnosi na porez na dodatnu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 U članku 45. Direktive o PDV-u navodi se:

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. Međutim ako se te usluge pružaju iz stalnog poslovnog nastana pružatelja smještenog na mjestu koje nije sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

4 Glava IX. te direktive odnosi se na izuzeća od PDV-a.

5 U poglavlju 1. navedene glave IX., naslovljenom „Opće odredbe”, nalazi se članak 131. spomenute direktive, koji glasi:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja [pravilne i jednostavne] primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

6 Poglavlje 2. glave IX. Direktive o PDV-u, naslovljeno „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, sadržava njezine članke 132. do 134.

7 U članku 132. stavku 1. točki (g) te direktive određuje se:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(g) [pružanje] usluga i [isporuka] robe usko povezan[i] uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje [obavljaju] domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti.”

8 Članak 133. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju jednom od ili više sljedećih uvjeta:

(a) dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga;

(b) te subjekte moraju voditi i njima upravljati uglavnom na dobrovoljnoj osnovi osobe koje nemaju izravnog ili neizravnog interesa, bilo same ili putem posrednika, u pogledu rezultata dotičnih aktivnosti;

(c) ti subjekti moraju zarađunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zarađunavaju komercijalna društva koja podliježu PDV-u;

(d) mora biti vjerojatno da izuzeće neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

[...]”

9 Članak 134. te direktive glasi kako slijedi:

„Isporuci robe ili [pružanju] usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a) kada isporuka [odnosno pružanje nisu nužni] za izuzetu transakciju;

(b) kada je osnovna svrha isporuke [odnosno pružanja] stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u.”

Direktiva 2008/8

10 U uvodnim izjavama 3. i 5. Direktive Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) navodi se:

„(3) Za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u načelu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. Kada bi se opće pravilo o mjestu pružanja usluga ovako promijenilo, bile bi potrebne određene iznimke od ovog općenitog pravila i zbog administrativnih i političkih razloga.

[...]

(5) Kada se usluge pružaju osobama koje ne podliježu porezu, trebalo bi i dalje vrijediti općenito pravilo da je mjesto pružanja usluga mjesto gdje pružatelj ima sjedište svog poslovanja.”

Bugarsko pravo

Ustav Republike Bugarske

11 U članku 26. stavku 2. Ustava Republike Bugarske propisuje se:

„Svi stranci koji borave u Republici Bugarskoj imaju prava i obveze navedene u ovom Ustavu,

osim onih prava i obveza za koje se na temelju Ustava i zakona zahtijeva bugarsko državljanstvo.”

Zakonik o poreznom postupku i socijalnim osiguranjima

12 U članku 122. stavku 1. Današno-osiguritelnog procesualnog kodeksa (Zakonik o poreznom postupku i socijalnim osiguranjima), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku, navodi se:

„Porezna uprava može primijeniti iznos poreza koji se utvrđuje u skladu sa zakonom koji se odnosi na taj porez, uzimajući u obzir osnovicu navedenu u stavku 2., koju ona sama utvrđuje u sljedećim okolnostima:

[...]

3. kada se u računovodstvenoj dokumentaciji upotrebljavaju lažne ili netočne isprave;

4. u slučaju nepostojanja ili nedostavljanja računovodstvene dokumentacije koja se vodi u skladu sa [Zakonom za šetovodstvo (Zakon o računovodstvu)] odnosno kada se na temelju računovodstvene dokumentacije koja se vodi ne može utvrditi porezna osnovica ili kada su isprave koje su potrebne za utvrđivanje te osnovice odnosno obveznih doprinosa za socijalno osiguranje uništene na nepropisan način;

[...]”

ZDDS

13 U skladu s člankom 21. stavkom 1. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZDDS):

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto gdje pružatelj usluge ima sjedište svojeg samostalnog poslovanja.”

14 Članak 38. ZDDS-a kako slijedi:

„(1) Transakcije koje se izuzimaju od poreza navedene su u ovom poglavlju.

(2) Od poreza se izuzimaju i transakcije unutar Zajednice koje bi bile izuzete na temelju ovog poglavlja da su obavljene unutar državnog područja.

(3) Od poreza se izuzima i svako stjecanje dobara unutar Zajednice čija je isporuka na državno područje izuzeta od poreza na temelju ovog poglavlja.

[...]”

15 U skladu s člankom 40. ZDDS-a:

„Od poreza se izuzimaju sljedeće transakcije:

1. pružanje socijalne skrbi u smislu [Zakona za socialno podpomagane (Zakon o socijalnoj pomoći)];

[...]”

16 U članku 67. ZDDS-a propisuje se:

- „(1) Iznos poreza utvrđuje se množenjem porezne osnovice s poreznom stopom.
- (2) Ako tijekom pregovaranja o transakciji nije izričito navedeno da se porez plaća odvojeno, smatra se uključenim u ugovorenu cijenu.
- (3) Porez se također smatra uključenim u deklariranu cijenu u slučaju pojedinačne isporuke dobara u trgovini.

[...]”

ZSP

17 U članku 16. Zakona za socialno podpomagane (Zakon o socijalnoj pomoći) (DV br. 56 od 19. svibnja 1998.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZSP), navodi se:

„(1) Pružanje socijalne skrbi temelji se na socijalnom radu usmjerenom na pomoć osobi s ciljem:

1. obavljanja svakodnevnih aktivnosti;
2. socijalne integracije.

(2) Socijalna skrb pruža se na temelju pojedinačne ocjene potreba osobe, vodeći računa o njezinim osobnim željama i preferencijama.

[...]”

18 U skladu s člankom 18. ZSP-a, u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku:

„(1) Socijalnu skrb pružaju:

1. država;
2. općine;
3. bugarske fizičke osobe, upisane u registar u skladu s [Targovskim zakonom (Zakon o trgovini)] i pravne osobe;
4. fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost i pravne osobe upisane u registar u skladu s pravom neke druge države članice Europske unije odnosno neke druge države članice Europskog gospodarskog prostora [(EGP)].

(2) Osobe navedene u stavku 1. točkama 3. i 4. mogu pružati socijalnu skrb tek nakon upisa u registar [Agencije za socialno podpomagane (Agencija za socijalnu pomoć)].

(3) Osobe navedene u stavku 1. točkama 3. i 4. mogu pružati socijalnu skrb djeci do 18 godina starosti nakon što ishode dozvolu i upišu se u registar iz stavka 2.

(4) Preciznija pravila o upisu u registar utvrđuju se u pravilniku o provedbi zakona.”

19 U točki 1. dodatnih odredbi ZSP-a, u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku,

propisuje se:

„Za potrebe ovog Zakona primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

6. „socijalna skrb” znači aktivnosti kojima se podupire i jača sposobnost osobe da vodi samostalan život; ona se pruža u specijaliziranim ustanovama ili u zajednici;

7. „socijalna skrb u zajednici” znači skrb koja se pruža u krugu obitelji ili blisko tom krugu.

[...]”

Pravilnik o provedbi ZSP-a

20 U članku 40. Pravilnika za prilagane na ZSP (Pravilnik o provedbi ZSP-a), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku, navodi se:

„(1) Osobe koje žele primati socijalnu skrb podnose zahtjev pisanim putem sa svoje trenutne adrese, i to redom:

1. direktoru direkcije za socijalnu pomoć, za socijalnu skrb koja se pruža u okviru delegiranih aktivnosti države u skladu s Prilogom br. 9;
2. načelniku općine, za socijalnu skrb koju pruža općina;
3. tijelu direkcije kada je pružatelj socijalne skrbi fizička osoba upisana u registar u skladu sa Zakonom o trgovini odnosno pravna osoba.

(2) Zahtjevu iz stavka 1. prilažu se:

1. identifikacijska isprava (u informativne svrhe);
2. po potrebi, preslika zdravstvenog kartona;
3. po potrebi, preslika odluke Lekarske konsultativne komisije (LKK) [savjetodavno liječničko povjerenstvo (LKK)], Teritorialne ekspertne lekarske komisije (TELK) [okružno liječničko povjerenstvo (TELK)], Nacionalne ekspertne lekarske komisije (NELK) [nacionalno liječničko povjerenstvo (NELK)].

(3) Pružatelj socijalne skrbi može, po potrebi, zahtijevati i druge isprave.

(4) Na temelju zahtjeva i priloženih isprava, kao i u slučajevima navedenima u članku 27. stavku 7., tijelo iz stavka 1. točka 1. do 3. u roku od 20 dana ocjenjuje potrebe osobe za socijalnom skrbi, u skladu s Prilogom br. 10, te svoju ocjenu iznosi u nacrtu izvješća prema modelu iz Priloga br. 8. U slučajevima navedenima u članku 27. stavku 7. osoba podnosi zahtjev nakon provedene ocjene.

[...]”

21 Članak 40d tog pravilnika glasi kako slijedi:

„(1) Nakon ocjene potrebe korisnika i definiranja ciljeva, pružatelji socijalne skrbi izrađuju pojedinačni plan aktivnosti.

(2) Plan iz stavka 1. uključuje aktivnosti kojima se zadovoljavaju:

1. svakodnevne potrebe;
2. zdravstvene potrebe;
3. obrazovne potrebe;
4. rehabilitacijske potrebe;
5. potrebe u slobodno vrijeme;
6. potrebe održavanja kontakata s obitelji, prijateljima, srođnicima i drugim osobama.

[...]"

22 U skladu s člankom 40e navedenog pravilnika:

„(1) Pružatelj socijalne skrbi vodi registar korisnika.

(2) Registar sadržava sljedeće podatke:

1. ime, prebivalište i/ili trenutnu adresu, datum rođenja i obiteljsku situaciju korisnikâ;
2. akt o stavljanju odnosno prihvatanju u sustav socijalne skrbi;
3. ime, prebivalište i/ili trenutnu adresu i broj telefona skrbnika, njegovatelja ili bliskog srodnika korisnikâ;
4. ime, adresu i broj telefona redovnog liječnika korisnikâ;
5. datum stavljanja/prihvatanja u sustav socijalne skrbi;
6. datum izlaska iz sustava;
7. datum, vrijeme i uzrok smrti ako je korisnik preminuo u specijaliziranoj ustanovi ili je riječ o socijalnom davanju u zajednici.

(3) Pružatelj vodi dnevnik ovjeren pečatom specijalizirane ustanove koji sadržava:

1. popis novca i materijalnih vrijednosti koje su štićenici ustanove predali na čuvanje;
2. naznaku o datumu predaje novca i materijalnih vrijednosti;
3. naznaku o datumu kada je iznos novca ili dio materijalnih vrijednosti vraćen štićenicima ili je na njihov zahtjev upotrijebljen u njihovo ime, kao i naznaku o svrsi te uporabe;
4. naznaku o imenu i položaju osobe odgovorne za čuvanje novca i drugih materijalnih vrijednosti."

Glavni postupak i prethodna pitanja

23 Momtrade je društvo s ograničenom odgovornošću čije se sjedište nalazi na državnom području Republike Bugarske. To je društvo upisano u registar obveznika PDV-a u toj državi članici od 24. lipnja 2014. Osim toga, upisano je u registar pri Agenciji za socijalnu pomoć kao

pružatelj socijalne skrbi te raspolaže potvrdama o registraciji za osobnu njegu, socijalnu pomoć i pomoć u kućanstvu starijim osobama.

24 Korisnici socijalne skrbi koju pruža Momtrade starije su osobe s boravištem u Njemačkoj i Austriji. U skladu s ugovorima koje to društvo sklapa sa svojim klijentima, pružanje skrbi sastoji se od stavljanja na raspolaganje usluga osobne njege i pružanja pomoći u kućanstvu. Različite obveze pružatelja usluga detaljno su opisane u upitniku koji se prilaže navedenim ugovorima, a koji sastavlja agencija registrirana u Njemačkoj odnosno Austriji, koja se obvezuje na pronalaženje klijenata i njihovo povezivanje sa spomenutim društvom. Te obveze uključuju brigu o starijim osobama sa zdravstvenim problemima i pomoć tim osobama u kućanstvu.

25 U okviru postupka nadzora koji su provela bugarska porezna tijela za razdoblje od 24. lipnja 2014. do 31. prosinca 2015., ta tijela ocijenila su da je društvo Momtrade, da bi se moglo pozvati na izuzeće od PDV-a na temelju članka 40. stavka 1. ZDDS-a, moralo – s obzirom na to da usluge stvarno pruža na državnom području Savezne Republike Njemačke i Austrije – pružiti dokaze koji potvrđuju da su usluge koje je pružao na državnom području tih država članica tijekom tog razdoblja socijalnog karaktera, u skladu s njemačkim i austrijskim zakonodavstvom.

26 Međutim, nakon što su utvrdila da Momtrade nije pružio takve dokaze, bugarska porezna tijela izdala su 4. listopada 2018. porezno rješenje koje se odnosilo na to društvo i u kojem je utvrđeno potraživanje na ime PDV-a za spomenuto razdoblje. To rješenje potvrdio je direktor.

27 Momtrade je protiv poreznog rješenja navedenog u prethodnoj točki podnio tužbu Administrativni sud u Ruseu (Upravni sud u Ruseu, Bugarska). Taj sud smanjio je iznos potraživanja utvrđenog u navedenom rješenju, a u preostalom je dijelu to rješenje potvrdio. S tim u vezi, nakon što je zaključio da je člankom 40. točkom 1. ZDDS-a prenesen članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u, spomenuti sud potvrdio je nepostojanje socijalnog karaktera usluga koje to društvo pruža na državnom području Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije s obzirom na to da ono nije dostavilo službene dokumente koje izdaju nadležna tijela tih država članica kojima se potvrđuje taj karakter.

28 Direktor i Momtrade žalili su se na presudu Administrativni sud u Ruseu (Upravni sud u Ruseu) Varhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud, Bugarska), sudu koji je uputio zahtjev.

29 Taj sud napominje da, u skladu s njegovom sudskom praksom, članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da ne nalaže državama članicama da izuzmu pružanje socijalne skrbi državljanima neke druge države članice izvan svojeg državnog područja. To se tumačenje, prema mišljenju navedenog suda, temelji na članku 26. stavku 2. Ustava Republike Bugarske.

30 Sud koji je uputio zahtjev smatra, s jedne strane, da je za ostvarivanje cilja koji se želi postići člankom 132. Direktive o PDV-u nebitno to nalazi li se boravište odnosno sjedište pružatelja i korisnika usluga koje se mogu izuzeti od plaćanja PDV-a na državnom području samo jedne ili dviju država članica.

31 S druge strane, budući da su korisnici pruženih usluga fizičke osobe, to jest osobe koje nisu porezni obveznici, mjesto pružanja tih usluga mjesto je gdje pružatelj ima sjedište poslovanja, a to je u predmetnom slučaju državno područje Republike Bugarske. Slijedom navedenog, ako je točno tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u koje je prihvatio Varhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud), pružatelji socijalne skrbi sa sjedištem u Bugarskoj bili bi različito porezno tretirani ovisno o tome pružaju li usluge na državnom području Republike Bugarske ili ih pružaju u korist stranih državljana, na državnom području neke druge države

planice, što se sudu koji je uputio zahtjev čini neprihvatljivim, čak i u uvjetima nepostojanja potpune porezne usklađenosti u području PDV-a.

32 U tim je okolnostima Vrhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se trgovačko društvo koje je registrirano kao pružatelj socijalne skrbi u određenoj državi članici (u ovom slučaju u [Republici] Bugarskoj) može pozvati na tu odredbu kako bi ostvarilo porezno izuzeće za socijalnu skrb koju 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 primatelja 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 tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti i smatra li se dokazanim da je riječ o pružanju usluga usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu?

3. U skladu s tim tumačenjem, je li registracija trgovačkog društva kao pružatelja socijalne skrbi kako je ona definirana u nacionalnom pravu dovoljna za izvođenje zaključka o tome da društvo predstavlja tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti”

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

33 Direktor osporava dopuštenost predmetnog zahtjeva za prethodnu odluku zbog toga što su, s jedne strane, odgovori na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev činiti ne samo s obzirom na jasnoću članka 132. i 133. Direktive o PDV-u nego i s obzirom na sudsku praksu Suda koja se odnosi na te odredbe i zbog toga što su, s druge strane, navedena pitanja hipotetska.

34 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je u okviru postupka ustanovljenog člankom 267. UFEU-a isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da uvažavajući posebnosti predmeta ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sud. Slijedom navedenog, ako se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud nažalost mora donijeti odluku. Sud može odbiti odgovoriti na prethodno pitanje nacionalnog suda samo ako je čisto da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 31. siječnja 2023., Puig Gordi i dr., C-158/21, EU:C:2023:57, t. 50. i 51. i navedena sudska praksa).

35 U predmetnom slučaju, pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev, u okviru spora između društva i nacionalnog poreznog tijela koje odbija izuzeti to društvo od plaćanja PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, odnose se na uvjete primjene tog izuzeća i osobito na tumačenje pojmova „tijelo koje se priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti” i „pružanje usluga [...] usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu”, u smislu te odredbe, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev omogućilo da utvrdi jesu li usluge koje pruža navedeno društvo izuzete od PDV-a i da na taj način odluči o zakonitosti poreznog rješenja o kojem je riječ u glavnom postupku.

36 U tim okolnostima nije o?ito da zatra?eno tuma?enje prava Unije nema nikakve veze s ?injenim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku ili da je problem koji je istaknuo sud koji je uputio zahtjev hipotetski, pri ?emu Sud u svakom slu?aju raspola?e ?injenim i pravnim elementima potrebnima za davanje korisnog odgovora na postavljena mu pitanja.

37 To što direktor smatra da je tuma?enje ?lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV-u o?ito ne utje?e na dopuštenost tih pitanja.

38 Naime, kao što je to Sud ve? presudio, postavljena pitanja ne bi bila nedopuštena ?ak ni pod pretpostavkom da odgovor na njih ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji (presuda od 27. o?ujka 2014., *Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana i Iberdrola Distribución Eléctrica*, C-300/13, neobjavljena, EU:C:2014:188, t. 18. i navedena sudska praksa).

39 Iz toga slijedi da je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

40 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita, s jedne strane, treba li ?lanak 132. stavak 1. to?ku (g) Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da se socijalna skrb koja se pru?a fizi?kim osobama s boravištem u državi ?lanici razli?itoj od države ?lanice sjedišta poslovanja pru?atelja skrbi mo?e izuzeti na temelju te odredbe i, s druge strane, utje?e li na navedeno tuma?enje ?injenica da se navedeni pru?atelj, kako bi kontaktirao sa svojim klijentima, koristio uslugama društva sa sjedištem u toj drugoj državi ?lanici.

41 U skladu s ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (g) Direktive o PDV-u, države ?lanice izuzimaju pru?anje usluga i isporuke robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uklju?uju?i one koje obavljaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u doti?noj državi ?lanici priznaju kao tijela koja su posve?ena socijalnoj dobrobiti.

42 U skladu s ustaljenom sudsom praksom Suda, prilikom tuma?enja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo formulaciju te odredbe nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (presuda od 7. travnja 2022., I (*Izuze?e od PDV-a za bolni?ke usluge*), C-228/20, EU:C:2022:275, t. 33. i navedena sudska praksa).

43 U tom pogledu, kao prvo, iz teksta ?lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV-u proizlazi da odobravanje izuze?a navedenog u toj odredbi podlije?e dvama kumulativnim uvjetima, to jest, s jedne strane, uvjetu koji se odnosi na prirodu pru?enih usluga, koje moraju biti usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu i, s druge strane, uvjeta koji se ti?e pru?atelja skrbi, koji mora biti subjekt javnog prava ili drugo tijelo koje se u doti?noj državi ?lanici priznaje kao tijelo posve?eno socijalnoj dobrobiti.

44 Prema tome, u ?lanku 132. stavku 1. to?ki (g) Direktive o PDV-u ne propisuje se nijedan uvjet za priznavanje predmetnog izuze?a koji se ti?e mjesta gdje se usluge navedene u toj odredbi moraju stvarno pru?ati. Štoviše, u toj se odredbi odobravanje spomenutog izuze?a ne uvjetuje ni time da pru?atelj i primatelj tih usluga imaju sjedište odnosno boravište u istoj državi ?lanici.

45 U tim okolnostima, iz teksta članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u ne može se izvesti zaključak da se izuzeće predviđeno u toj odredbi ne odobrava za pružanje u njoj navedenih usluga ako se one stvarno pružaju u državi članici različitoj od one u kojoj pružatelj ima sjedište svojeg poslovanja.

46 Kada je riječ, kao drugo, o kontekstu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, ta se odredba nalazi u poglavlju 2. glave IX., naslovljenom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, koje sadržava članke 132. do 134. te direktive. Naslov tog poglavlja otkriva da je posvećenost javnom interesu kod navedenih transakcija element koji je zakonodavac Unije smatrao ključnim za njihovo izuzimanje od PDV-a. činjenica da se navedene transakcije stvarno izvršavaju na državnom području određene države članice ne utječe na tu posvećenost.

47 Osim toga, valja podsjetiti na to da se, s jedne strane, u članku 133. prvom stavku Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da za odobravanje izuzeća predviđenog u njezinu članku 132. stavku 1. točki (g) propišu jedan ili više uvjeta navedenih u toj odredbi, koji se odnose na ciljeve privatnopravnih tijela koja pružaju usluge obuhvaćene tim izuzećem, na upravljanje tim tijelima i na cijene koje ona primjenjuju.

48 S druge strane, u skladu s člankom 134. Direktive o PDV-u, izuzeće predviđeno u njezinu članku 132. stavku 1. točki (g) ne odobrava se za pružanje usluga iz potonje odredbe ako ono nije nužno za obavljanje transakcija obuhvaćenih socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom odnosno ako je osnovna svrha pružanja tih usluga stvaranje dodatnog prihoda pružatelju putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u.

49 Budući da se u člancima 133. i 134. Direktive o PDV-u ne propisuju ograničenja u pogledu mjesta stvarnog pružanja predmetnih usluga, države članice ne bi smjele raspolagati mogućnošću neodobravanja izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u za pružanje usluga iz te odredbe, kada se ono stvarno odvija u državi članici različitoj od države članice sjedišta pružatelja (vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2013., *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

50 Kada je riječ, kao treće, o cilju koji se želi postići izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, osiguravanjem povoljnijeg tretmana u području PDV-a za pružanje usluga od javnog interesa u socijalnom sektoru, to izuzeće ima za cilj smanjiti njihove troškove i na taj ih način učiniti dostupnijima pojedincima koji se njima mogu koristiti (presuda od 8. listopada 2020., *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, t. 29. i navedena sudska praksa).

51 Tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u kojim se područje primjene u toj odredbi navedenog izuzeća ograničava na usluge koje se stvarno pružaju u državi članici sjedišta pružatelja bilo bi protivno cilju navedenom u prethodnoj točki jer bi pružanje usluga osobama koje trebaju pomoć ili njegu koje udovoljava obama uvjetima iz te odredbe, a obavlja se u državi članici različitoj od države članice sjedišta pružatelja, podlijevalo PDV-u, što bi nužno dovelo do povećanja troškova predmetnih usluga i na taj način otežalo pristup tih osoba spomenutim uslugama.

52 Posljedično, iz doslovnog, sustavnog i teleološkog tumačenja članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u proizlazi to da se izuzeće predviđeno u toj odredbi primjenjuje na svako pružanje usluga koje udovoljava u njoj navedenim dvama uvjetima, koji su spomenuti i u točki 43. ove presude, bez obzira na to gdje se stvarno pružaju usluge, u državi članici sjedišta pružatelja ili u nekoj drugoj državi članici.

53 Naposljetku, iz prethodnih razmatranja proizlazi to da činjenica da se pružatelj, koji pruža

usluge usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu fizičkim osobama s boravištem u državi članici različitom od države članice sjedišta, koristio uslugama posrednika sa sjedištem u prvonavedenoj državi članici, kako bi kontaktirao sa svojim klijentima, nije relevantna prilikom utvrđivanja može li se pružanje usluga o kojemu je riječ izuzeti na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

54 Kao što je to istaknula Europska komisija, u takvom slučaju pružanje usluga usko povezano uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, koje pružatelj obavlja u korist fizičkih osoba, s jedne strane, i pružanje usluga posrednika kojim se koristi spomenuti pružatelj, s druge strane, čine različite i neovisne transakcije, koje stoga valja ocjenjivati odvojeno te ih različitno oporezivati.

55 S obzirom na navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se, s jedne strane, socijalna skrb koja se pruža fizičkim osobama s boravištem u državi članici različitom od države članice sjedišta poslovanja pružatelja skrbi može izuzeti na temelju te odredbe i da je, s druge strane, u tom smislu nevažno to što se navedeni pružatelj, kako bi kontaktirao sa svojim klijentima, koristio uslugama društva sa sjedištem u toj drugoj državi članici.

Drugo pitanje

56 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u tumačiti na način da u situaciji u kojoj društvo pruža socijalnu skrb fizičkim osobama s boravištem u državi članici različitom od države članice sjedišta njegova poslovanja, prirodu pružene skrbi i obilježja tog društva valja ispitati – kako bi se utvrdilo je li ona obuhvaćena pojmom „pružanje usluga [...] usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu [...] koje obavlja tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti”, u smislu te odredbe – u skladu s pravom države članice u kojoj se nalazi sjedište poslovanja navedenog društva ili u skladu s pravom države članice u kojoj se predmetna skrb stvarno pruža.

57 Valja podsjetiti na to da su izuzeća iz članka 132. Direktive o PDV-u autonomni pojmovi prava Unije kojima je cilj izbjeći razlike u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (presuda od 28. travnja 2022., *Happy Education*, C-612/20, EU:C:2022:314, t. 27. i navedena sudska praksa), što vrijedi i za posebne uvjete kojima valja udovoljiti da bi se ostvarilo pravo na ta izuzeća te za pojmove i izraze koji se koriste za opisivanje tih uvjeta (vidjeti u tom smislu presude od 26. svibnja 2005., *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 23. i 27. i od 5. listopada 2016., *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, t. 24. i 25.).

58 Naime, kao što je to Sud već presudio, iako države članice, na temelju uvodne rečenice članka 131. Direktive o PDV-u, utvrđuju uvjete u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe, ti se uvjeti ne mogu odnositi na definiciju sadržaja predviđenih izuzeća (presuda od 26. svibnja 2005., *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 24. i navedena sudska praksa).

59 Kad je riječ, kao prvo, o uvjetu iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, prema kojem pružene usluge moraju biti usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, valja podsjetiti na to da, u skladu sa sudskom praksom Suda, taj uvjet treba tumačiti s obzirom na članak 134. točku (a) te direktive, koji u svakom slučaju zahtijeva da isporuke robe ili pružanje usluga o kojima je riječ budu nužni za obavljanje transakcija obuhvaćenih socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 59. i navedena sudska praksa).

60 Osim toga, Sud je presudio da je pružanje skrbi i pomoći u kući koje služba za ambulantnu skrb pruža fizički ili ekonomski ovisnim osobama na temelno usko povezano sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u. Isto tako, takvim se također može smatrati pružanje usluga osobama koje su u stanju mentalne ovisnosti i koje su namijenjene njihovoj zaštiti u građanskopravnim poslovima ako te osobe to same ne mogu bez dovođenja u opasnost svojih financijskih ili drugih interesa, pri čemu su upravo zbog te opasnosti bile lišene poslovne sposobnosti (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 62. i 63. i navedena sudska praksa).

61 Prema tome, ako subjekt javnog prava ili privatnopravni subjekt kojemu je, za potrebe primjene članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, priznato svojstvo tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti, pruža usluge poput onih navedenih u prethodnoj točki u korist fizički, ekonomski ili mentalno ovisnih osoba, država članica u kojoj se duguje PDV dužna je, u skladu s tom odredbom, izuzeti pružanje tih usluga od PDV-a.

62 Na taj način, u navedenim okolnostima, ta država članica ne može, a da time ne ugrozi autonomno tumačenje pojma „pružanje usluga [...] usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu”, navedenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, te time povrijedi spomenutu odredbu, uvjetovati odobravanje u njoj predviđenog izuzeća time da su usluge o kojima je riječ socijalnog karaktera na temelju nacionalnog prava neke druge države članice.

63 U predmetnom slučaju, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi to da socijalnu skrb o kojoj je riječ u glavnom postupku pruža društvo sa sjedištem u Bugarskoj fizičkim osobama s boravištem u Njemačkoj i Austriji.

64 U skladu s člankom 45. Direktive o PDV-u, mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja.

65 Na taj način, za potrebe primjene PDV-a, socijalna skrb pružena fizičkoj osobi koja boravi u državi članici različitom od one u kojoj pružatelj ima sjedište poslovanja smatra se pruženom na području države članice sjedišta pružatelja, tako da se na nju obračunava PDV u toj državi članici.

66 Iz toga proizlazi da je u predmetnom slučaju država članica oporezivanja Republika Bugarska.

67 Slijedom navedenog, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 47. i 48. svojeg mišljenja, ocjena prirode socijalne skrbi pružene u glavnom postupku kako bi se utvrdilo čini li ona „pružanje usluga [...] usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu” u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u mora se provesti s obzirom na bugarsko zakonodavstvo o PDV-u, pri čemu se podrazumijeva da se tim zakonodavstvom mora ispravno prenijeti Direktiva o PDV-u i da se, ako to nije slučaj, pružatelj usluga, to jest tužitelj u glavnom postupku, može izravno pozvati na navedeni članak 132. stavak 1. točku (g) te direktive pred sudom koji je uputio zahtjev kako bi se usprotivio nacionalnom propisu koji nije u skladu s tom odredbom (presuda od 15. studenoga 2012., *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 32. i navedena sudska praksa).

68 U tim okolnostima, ako se nakon provjera koje je dužan provesti sud koji je uputio zahtjev potvrdi da socijalna skrb koja je pružena u glavnom postupku – osobito s obzirom na elemente tumačenja sadržane u sudskoj praksi navedenoj u točkama 59. i 60. ove presude – čini „pružanje usluga [...] usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu” u smislu

¶lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV-u i da tu?itelj u glavnom postupku ima svojstvo „tijela koje se u doti?noj dr?avi ¶lanici priznaje kao tijelo posve?eno socijalnoj dobrobiti” u smislu te odredbe, navedeno se tijelo mo?e osnovano pozivati na izuze?e predvi?eno u spomenutoj odredbi.

69 Kada je rije?, kao drugo, o uvjetu iz ¶lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV-u, prema kojem pru?anje usluga, da bi bilo izuzeto, mora obaviti subjekt javnog prava ili drugo tijelo koje se u doti?noj dr?avi ¶lanici priznaje kao tijelo posve?eno socijalnoj dobrobiti, valja podsjetiti na to da se u toj odredbi ne pojašnjavaju ni uvjeti ni na?ini priznavanja tijela koja nisu subjekti javnog prava kao tijela posve?enih socijalnoj dobrobiti. Stoga je, na?elno, zada?a nacionalnog prava svake dr?ave ¶lanice da propiše pravila u skladu s kojima se takvo priznanje mo?e dodijeliti takvim subjektima, glede ?ega dr?ave ¶lanice raspola?u diskrecijskom ocjenom (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 69. i navedena sudska praksa).

70 U tim okolnostima ¶lanak 133. Direktive o PDV-u dr?avama ¶lanicama omogu?ava da za odobravanje izuze?a iz njezina ¶lanka 132. stavka 1. to?ke (g) tijelima koja nisu subjekti javnog prava propišu jedan ili više uvjeta navedenih u spomenutom ¶lanku 133. Dr?ave ¶lanice mogu te uvjete, koji su u Direktivi o PDV-u izraženi kao fakultativni, propisati kao dodatne uvjete za odobravanje predmetnog izuze?a (vidjeti, kada je rije? o ¶lanku 13.A stavku 2. to?ki (a) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava dr?ava ¶lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.) (koji je postao ¶lanak 133. Direktive o PDV-u), presudu od 21. sije?nja 2016., *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 33. i navedenu sudska praksu).

71 Na taj na?in, diskrecijska ocjena kojom dr?ave ¶lanice raspola?u prilikom priznavanja odre?enog subjekta kao tijela posve?enog socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuze?a predvi?enog u ¶lanku 132. stavku 1. to?ki (g) Direktive o PDV-u, ne omogu?ava im izmjenu sadržaja tog izuze?a tako da, primjerice, kao tijelo posve?eno socijalnoj dobrobiti u smislu te odredbe priznaju privatnoprivatni subjekt koji ne pruža usluge od javnog interesa u socijalnom sektoru odnosno ?iji oblik poslovanja odnosno uvjeti pružanja socijalne skrbi nisu spojivi s navedenom dobrobiti.

72 Kada je rije? o pitanju koja dr?ava ¶lanica raspola?e ovlaš?u priznavanja tijela koji nisu subjekti javnog prava kao tijela posve?enih socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuze?a od PDV-a iz ¶lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV-u, i osobito o pitanju raspola?e li navedenom ovlaš?u priznavanja dr?ava ¶lanica sjedišta pružatelja ili dr?ava ¶lanica u kojoj se spomenute usluge stvarno pružaju ako se, kao u predmetnom slu?aju, socijalna skrb o kojoj je rije? pruža fizi?kim osobama s boravištem u dr?avi ¶lanici razli?itoj od dr?ave ¶lanice u kojoj pružatelj ima sjedište svojeg poslovanja, valja podsjetiti na to da s obzirom na to da Direktiva o PDV-u ne sadržava nikakvu definiciju pojmova navedenih u njezinu ¶lanku 132. stavku 1. to?ki (g), zna?enje i doseg tih pojmova treba utvrditi uzimaju?i u obzir ne samo tekst spomenute odredbe nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (presuda od 22. prosinca 2022., *EUROAPTIEKA*, C-530/20, EU:C:2022:1014, t. 31. i navedena sudska praksa).

73 U tom pogledu, kao prvo, tekst ¶lanka 132. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV-u upu?uje na to da pojam „doti?na dr?ava ¶lanica” valja dovesti u vezu s pojmom „dr?ave ¶lanice dužne su izuzeti” koji se nalazi u uvodnoj re?enici ¶lanka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u. Na taj na?in, kada upu?uje na „doti?nu dr?avu ¶lanicu” zakonodavac Unije na umu ima isklju?ivo dr?avu ¶lanicu koja je u danom slu?aju dužna izuzeti od PDV-a transakcije navedene u ¶lanku 132. stavku 1. to?ki (g) te direktive.

74 Izuzimanje spomenutih transakcija od PDV-a, kada se za to ispune propisani uvjeti, dužnost

je države članice oporezivanja, a to je država članica kojoj Direktiva o PDV-u dodjeljuje nadležnost za oporezivanje tih transakcija navedenim porezom.

75 Kao drugo, tumačenje članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 131. potvrđuje zaključak da se pojam „dotična država članica” odnosi na državu članicu oporezivanja.

76 Naime, u članku 131. Direktive o PDV-u, u kojem se navode opće odredbe primjenjive na izuzeća iz poglavlja 2. do 9. glave IX. te direktive, među kojima su i ona iz njezina članka 132., određuje se da se ta izuzeća primjenjuju „u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja [njihove pravilne i jednostavne] primjene i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe”.

77 Na taj način, iz spomenutog članka 131. proizlazi to da je na državi članici koja je dužna primijeniti navedena izuzeća da utvrdi, uz poštovanje Direktive o PDV-u, uvjete njihove primjene, među kojima i uvjete pod kojima je moguće priznati privatnopravni subjekt kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti za potrebe primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u. Kao što je to istaknuto u točki 74. ove presude, država članica koja je dužna primijeniti spomenuta izuzeća država je članica oporezivanja.

78 Nadalje, da je zakonodavac Unije želio da priznavanje tijela koja nisu subjekti javnog prava kao tijela posvećenih socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, bude u nadležnosti države članice razližite od države članice koja je dužna primijeniti to izuzeće, poput primjerice države članice u kojoj se te usluge stvarno pružaju, ne bi se ograničio na upotrebu pojma „dotična država članica”.

79 Kada je riječ, kao treće, o cilju koji se želi postići člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u, kao što je to navedeno u točki 50. ove presude, osiguravanjem povoljnijeg tretmana u području PDV-a za pružanje usluga od javnog interesa u socijalnom sektoru, izuzeće predviđeno u toj odredbi ima za cilj smanjiti njihove troškove i na taj ih način učiniti dostupnijima pojedincima koji se njima mogu koristiti (presuda od 8. listopada 2020., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, t. 29. i navedena sudska praksa).

80 S obzirom na taj cilj bilo bi dosljedno to da država članica – koja se mora odreći ubiranja PDV-a primjenjivog na pružanje usluga iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, time omogućava smanjenje cijene koju osobe koje se žele koristiti tim uslugama moraju platiti – utvrdi, u granicama diskrecijske ocjene kojom raspolaže, koji to privatnopravni subjekti od onih koji pružaju socijalnu skrb zaslužuju, s obzirom na posvećenost socijalnoj dobrobiti, da im se odobri isto povoljnije postupanje u području PDV-a koje se primjenjuje na pružanje usluga koje obavljaju subjekti javnog prava u toj državi članici.

81 Dakle, iz doslovnog, sustavnog i teleološkog tumačenja članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u proizlazi to da je priznavanje tijela koja nisu subjekti javnog prava kao tijela posvećenih socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, u nadležnosti države članice oporezivanja.

82 Prema tome, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u kojima društvo pruža socijalnu skrb fizičkim osobama s boravištem u državi članici različitom od države članice u kojoj je sjedište njegova poslovanja, priznavanje posvećenosti tog društva socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, u nadležnosti je države članice njegova sjedišta, u predmetnom slučaju Republike Bugarske, a ne države članice u kojoj se ta skrb stvarno pruža, u predmetnom slučaju Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije.

83 Osim toga, navedeno tumačenje potvrđuje logika na kojoj počinju odredbe o određivanju mjesta pružanja usluga, a koja je vidljiva u uvodnim izjavama 3. i 5. Direktive 2008/8, kao i u članku 45. Direktive o PDV-u, prema kojoj pružanje usluga osobama koje nisu porezni obveznici valja oporezivati u mjestu sjedišta pružatelja, neovisno o tome gdje se te usluge stvarno pružaju.

84 U tim je okolnostima navedenoj logici dosljedno da se nadležnost za priznavanje posvećenosti pružatelja socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, utvrdi na temelju načela države podrijetla, baš kao što je to u slučaju porezne nadležnosti za oporezivanje PDV-om pružanja socijalne skrbi osobi koja nije porezni obveznik, a boravi u državi članici različitom od države članice sjedišta pružatelja.

85 Naposljetku, valja podsjetiti na to da pojmove upotrijebljene prilikom definiranja izuzeća iz članka 132. Direktive o PDV-u treba tumačiti u skladu sa zahtjevima načela porezne neutralnosti, koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, kojemu se protivi, među ostalim, to da se u području ubiranja PDV-a različit postupak s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije (presuda od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, t. 30. i navedena sudska praksa).

86 Tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, prema kojem bi priznavanje posvećenosti tog pružatelja socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuzeća predviđenog u toj odredbi, bilo u nadležnosti države članice u kojoj se usluge stvarno pružaju, dovelo bi do toga da bi pružanje usluga usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, u smislu te odredbe, koje obavlja društvo sa sjedištem u državi članici koja ga priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti, u smislu iste odredbe, osobi koja nije porezni obveznik, a boravi u toj državi članici, bilo izuzeto od PDV-a, dok pružanje istih usluga koje obavlja to ili neko drugo društvo također sa sjedištem u navedenoj državi članici koja ga priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti, u korist osobe koja nije porezni obveznik, a boravi u nekoj drugoj državi članici koja ne priznaje posvećenost tih društava socijalnoj dobrobiti ne bi bilo izuzeto od PDV-a. Valja dodati da bi to tumačenje imalo isti učinak bez obzira na to što se, u skladu s člankom 45. Direktive o PDV-u, obje kategorije transakcija smatraju, za potrebe PDV-a, obavljenima u državi članici sjedišta pružatelja te stoga podliježu tom porezu u navedenoj državi članici i bez obzira na to što su sličinog sadržaja i obavlja ih isti poduzetnik odnosno dva poduzetnika sličnih obilježja.

87 Nedvojbeno je da u trenutnom stanju prava Unije tumačenje članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, kako proizlazi iz točke 81. ove presude, može dovesti do situacije u kojoj bi – kada je riječ o pružanju usluga usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu osobi koja nije porezni obveznik a boravi u državi članici različitom od države članice sjedišta pružatelja – pružatelj usluga sa sjedištem u državi članici koja propisuje blage uvjete u pogledu priznavanja posvećenosti privatnopravnih subjekata socijalnoj dobrobiti, za potrebe primjene izuzeća predviđenog u toj odredbi, mogao pružati usluge izuzete od PDV-a u državi članici koja propisuje vrlo stroge uvjete u tom pogledu, dok se pružatelj sa sjedištem u toj državi članici ne bi mogao koristiti navedenim izuzećem. S druge strane, a i dalje je riječ o pružanju usluga usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, pružatelj sa sjedištem u državi članici koja propisuje vrlo stroge uvjete u pogledu navedenog priznavanja

mogao bi u državi članici koja u tom smislu propisuje blaže uvjete pružati usluge, ali one ne bi bile izuzete od PDV-a, dok bi pružatelj sa sjedištem u toj državi članici mogao pružati usluge izuzete od tog poreza.

88 Međutim, različito postupanje u pogledu PDV-a koje bi moglo postojati između dvaju privatnopravnih subjekata koji pružaju usluge navedene u članku 132. stavku 1. točke (g) Direktive o PDV-u osobi koja nije porezni obveznik, ovisno o tome imaju li sjedište u državi članici boravišta primatelja tih usluga ili nekoj drugoj državi članici, proizlazi iz činjenice da, s jedne strane, u skladu s člankom 45. Direktive o PDV-u, navedeno pružanje usluga podliježe navedenom porezu u tim državama članicama, u skladu s uvjetima koji se, uz poštovanje Direktive o PDV-u, utvrđuju u zakonodavstvu države članice oporezivanja i da je, s druge strane, osobito kada je riječ o uvjetu koji se tiče priznavanja posvećenosti socijalnoj dobrobiti privatnopravnog subjekta koji pruža navedene usluge, za potrebe primjene izuzeća predviđenog u toj odredbi, zakonodavac Unije priznao državama članicama marginu prosudbe koja posve isključuje ujednaženu praksu. Budući da taj aspekt propisa Unije koji su na snazi može stoga imati negativne učinke, kakve je istaknula nezavisna odvjetnica u točkama 73. i 74. svojeg mišljenja, na zakonodavcu je Unije da odluči o mogućoj izmjeni tih propisa (vidjeti po analogiji presudu od 9. rujna 2021., *Ministère public (Izvanteritorijalne sankcije)*, C-906/19, EU:C:2021:715, t. 45.).

89 S obzirom na navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točke (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da u situaciji u kojoj društvo pruža socijalnu skrb fizičkim osobama s boravištem u državi članici različitoj od države članice sjedišta njegova poslovanja, prirodu pružene skrbi i obilježja tog društva valja ispitati – kako bi se utvrdilo je li ona obuhvaćena pojmom „pružanje usluga [...] usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu [...] koje obavlja tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti”, u smislu te odredbe – u skladu s pravom države članice sjedišta poslovanja navedenog društva, u koje je pravo prenesena Direktiva o PDV-u.

Treće pitanje

90 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točke (g) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je to što je društvo koje pruža socijalnu skrb upisano pri javnom tijelu države članice oporezivanja kao pružatelj socijalne skrbi u skladu sa zakonodavstvom te države članice dostatno da bi ga se smatralo obuhvaćenim pojmom „tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti” u smislu te odredbe.

91 Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, nacionalna tijela prilikom priznanja da je tijelo – koje nije tijelo javnog prava – posvećeno socijalnoj dobrobiti moraju, u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova, uzeti u obzir više elemenata. Među njima se mogu nalaziti i: posebne odredbe, bilo da su nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog, poreznog ili socijalnog karaktera, od javnog interesa u vezi s djelatnostima dotičnog poreznog obveznika, činjenica da je drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti već odobreno slično priznanje, kao i činjenica da troškove isporuka o kojima je riječ u velikoj mjeri mogu snositi zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite, osobito kada privatni operatori održavaju ugovorne odnose s tim subjektima (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 70. i navedena sudska praksa).

92 Osim toga, kao što je to navedeno u točki 67. ove presude, porezni obveznik može se pred nacionalnim sudom pozvati na izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točke (g) Direktive o PDV-u kako bi se usprotivio nacionalnom propisu koji nije u skladu s tom odredbom. U tom je slučaju na nacionalnom sudu da utvrdi, s obzirom na sve relevantne elemente, je li porezni

obveznik priznat kao posvećen socijalnoj dobrobiti, u smislu navedene odredbe (presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 32. i navedena sudska praksa).

93 Na taj način, kada porezni obveznik osporava priznanje ili nepriznanje svojstva tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, na nacionalnim je sudovima da ispituju jesu li nadležna tijela poštovala granice diskrecijske ocjene dodijeljene im tom odredbom, primjenjuju li načela prava Unije, a osobito načelo jednakog postupanja, koje se u području PDV-a odnosi na načelo porezne neutralnosti (presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 33. i navedena sudska praksa).

94 U vezi s potonjim valja podsjetiti na to da, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, u okviru provedbe izuzeća navedenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, poštovanje porezne neutralnosti načelno zahtijeva da svi subjekti koji nisu subjekti javnog prava imaju ravnopravan položaj u svrhu njihova priznanja za pružanje sličnih usluga (presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 43. i navedena sudska praksa).

95 Iz toga proizlazi da u okviru provedbe tog izuzeća, koja je na državi članici oporezivanja, potonja ne može, kada je riječ o dvama poreznim obveznicima koji obavljaju istu djelatnost a sličnog su oblika poslovanja odnosno primjenjuju slične uvjete pružanja socijalne skrbi, priznati svojstvo tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti jednom, ali ne i drugom poreznom obvezniku jer bi time povrijedila načelo porezne neutralnosti.

96 S obzirom na tu sudsku praksu, valja utvrditi da upis društva u registar pri javnom tijelu države članice oporezivanja kao pružatelja socijalne skrbi u skladu sa zakonodavstvom te države članice može biti mjerilo koje valja uzeti u obzir za potrebe ocjene je li ono obuhvaćeno pojmom „tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti” u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, osobito ako porezna tijela navedene države članice sustavno ili uobičajeno smatraju da su tako upisana društva spomenuta tijela. Međutim, navedeni upis može poslužiti za izvođenje zaključka o tome da je dotično društvo obuhvaćeno tim pojmom samo ako se pri upisu zahtijeva da su nadležna nacionalna tijela prethodno provjerila, uzimajući u obzir elemente navedene u točkama 91. do 94. ove presude, posvećenost tog društva socijalnoj dobrobiti za potrebe primjene te odredbe.

97 S obzirom na navedeno, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je to što je društvo koje pruža socijalnu skrb upisano pri javnom tijelu države članice oporezivanja kao pružatelj socijalne skrbi u skladu sa zakonodavstvom te države članice dostatno da bi ga se smatralo obuhvaćenim pojmom „tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti” u smislu te odredbe, ali samo pod uvjetom da nadležna nacionalna tijela prije spomenute registracije provjere je li riječ o tijelu posvećenom socijalnoj dobrobiti za potrebe primjene navedene odredbe.

Troškovi

98 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

1. Članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008.,

treba tumačiti na način da se:

s jedne strane, socijalna skrb koja se pruža fizičkim osobama s boravištem u državi članici različitij od države članice sjedišta poslovanja pružatelja skrbi može izuzeti na temelju te odredbe i da je, s druge strane, u tom smislu nevažno to što se navedeni pružatelj, kako bi kontaktirao sa svojim klijentima, koristio uslugama društva sa sjedištem u toj drugoj državi članici.

2. Članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2008/8,

treba tumačiti na način da:

u situaciji u kojoj društvo pruža socijalnu skrb fizičkim osobama s boravištem u državi članici različitij od države članice sjedišta njegova poslovanja, prirodu pružene skrbi i obilježja tog društva valja ispitati – kako bi se utvrdilo je li ona obuhvaćena pojmom „pružanje usluga [...] usko povezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu [...] koje obavlja tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti”, u smislu te odredbe – u skladu s pravom države članice sjedišta poslovanja navedenog društva, u koje je pravo prenesena Direktiva 2006/112, kako je izmijenjena.

3. Članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2008/8,

treba tumačiti na način da je:

to što je društvo koje pruža socijalnu skrb upisano pri javnom tijelu države članice oporezivanja kao pružatelj socijalne skrbi u skladu sa zakonodavstvom te države članice dostatno da bi ga se smatralo obuhvaćenim pojmom „tijelo koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo [...] posvećeno socijalnoj dobrobiti” u smislu te odredbe, ali samo pod uvjetom da prije spomenute registracije nadležna nacionalna tijela provjere je li riječ o tijelu posvećenom socijalnoj dobrobiti za potrebe primjene navedene odredbe.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski