

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 11. mája 2023 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 132 ods. 1 písm. g) – Oslobodenie poskytovania služieb úzko súvisiaceho so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy, od dane – Poskytovanie služieb nezdaniteľnej osobe v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má sídlo poskytovateľ – Posúdenie povahy poskytovania služieb a podmienky týkajúcej sa subjektu uznaného za subjekt sociálnej povahy – Určenie príslušného vnútroštátneho práva – Pojem „dotknutý členský štát““

Vo veci C-620/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vrchoven administratívny súd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) z 27. septembra 2021 a doručený Súdnemu dvoru 6. októbra 2021, ktorý súvisí s konaním:

**MOMTRADE RUSE OOD**

proti

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danovo ? osiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite,**

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka siedmej komory M. L. Arastey Sahún (spravodajkyňa), sudcovia F. Biltgen a J. Passer,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Direktor na Direkcija „Obžalvane i danovo ? osiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: S. Petkov,

– Európska komisia, v zastúpení: D. Drambozova a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 1. decembra 2022,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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), zmenenej smernicou Rady 2008/8/EÚ z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou MOMTRADE RUSE OOD (ďalej len „Momtrade“) na jednej strane a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan“no-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľ Riaditeľstva pre „opravné prostriedky a prax v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia“ pre mesto Varna, Ústrednej správy Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) (ďalej len „Direktor“) na druhej strane vo veci daňového výmeru týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty (DPH).

## Právny rámec

### Právo Únie

#### Smernica o DPH

3 Článok 45 smernice o DPH uvádza:

„Miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovateľa umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

4 Hlava IX tejto smernice sa týka oslobodení od DPH.

5 Kapitola 1 uvedenej hlavy IX s názvom „Všeobecné ustanovenia“ obsahuje článok 131 uvedenej smernice, podľa ktorého:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

6 Kapitola 2 tej istej hlavy IX s názvom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“ obsahuje články 132 až 134 smernice o DPH.

7 Článok 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie [činnosti – *neoficiálny preklad*]:

...

g) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo inosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovan[é] domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy.“

8 Článok 133 uvedenej smernice znie:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

- a) dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb;
- b) tieto subjekty musia byť riadené a spravované v zásade na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú žiadny priamy alebo nepriamy finančný prospech, či už osobne alebo cez sprostredkovateľa, na výsledkoch daných inností;
- c) tieto subjekty musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH;
- d) oslobodenie od dane nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH.

...“

9 Článok 134 tej istej smernice znie:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

- a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií [iností – *neoficiálny preklad*] oslobodených od dane,
- b) ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania transakcií [iností – *neoficiálny preklad*], ktoré priamo konkurujú transakciám [inostiam – *neoficiálny preklad*] obchodných spoločností podliehajúcich DPH.“

*Smernica 2008/8*

10 Odôvodnenia 3 a 5 smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), stanovujú:

„(3) Pre každé poskytovanie služieb by miestom zdačovania malo byť v zásade miesto, kde dochádza ku skutočnej spotrebe. Ak by sa malo všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb takto zmeniť, z administratívnych aj politických dôvodov by boli stále potrebné niektoré výnimky z tohto všeobecného pravidla.

...

(5) Ak sa služby poskytujú nezdanie?ným osobám, na?alej by malo by? všeobecným pravidlom, že miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti.“

## **Bulharské právo**

### *Ústava Bulharskej republiky*

11 ?lánok 26 ods. 2 Ústavy Bulharskej republiky stanovuje:

„Cudzinci s bydliskom v Bulharskej republike majú všetky práva a povinnosti stanovené v tejto Ústave s výnimkou práv a povinností, pre ktoré sa podľa Ústavy a zákona vyžaduje bulharská štátna príslušnosť.“

### *Procesný poriadok v da?ových veciach a vo veciach sociálneho zabezpe?enia*

12 ?lánok 122 ods. 1 Dan??no?osiguriteln procesualen kodex (procesný poriadok v da?ových veciach a vo veciach sociálneho zabezpe?enia), v znení uplatnite?nom na skutkové okolnosti vo veci samej, stanovuje:

„Da?ová správa môže uplatni? výšku dane ur?enú v súlade so zákonom, ktorý sa na ?u vz?ahuje, vzh?adom na základ uvedený v odseku 2, ktorý sama ur?í, za týchto okolností:

...

3. ak boli v ú?tovníctve použité nepravdivé alebo nesprávne doklady;

4. v prípade neexistencie alebo nepredloženia ú?tovníctva vedeného podľa [Zakon za šetovodstvoto (zákon o ú?tovníctve)], alebo ak vedenie ú?tovníctva neumož?uje stanovi? základ dane, ako aj vtedy, ak boli dokumenty potrebné na ur?enie základu dane alebo povinných dávok na sociálne poistenie zni?ené spôsobom, ktorý nie je v súlade so zákonom;

...“

### **ZDDS**

13 Podľa ?lánku 21 ods. 1 Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (DV ?. 63 zo 4. augusta 2006, s. 8), v znení uplatnite?nom v spore vo veci samej (?alej len „ZDDS“):

„Ak je príjemcom nezdanie?ná osoba, miestom poskytovania služieb je miesto, kde poskytovateľ založil svoju nezávislú ekonomickú ?innosť.“

14 ?lánok 38 ZDDS znie:

„1. Plnenia oslobodené od dane sú plnenia uvedené v tejto kapitole.

2. Od dane sú tiež oslobodené plnenia v rámci Spolo?enstva, ktoré by boli oslobodené od dane podľa tejto kapitoly, ak by sa uskuto?nili v tuzemsku.

3. Od dane je oslobodené aj nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dodanie v tuzemsku je podľa tejto kapitoly oslobodené od dane.

...“

15 V súlade s článkom 40 ZDDS:

„Plnenie oslobodené od dane je:

(1) poskytovanie sociálnych služieb v zmysle [Zákon za socialno podpomagane (zákon o sociálnej pomoci)];

...“

16 Článok 67 ZDDS stanovuje:

„1. Výška dane sa určuje vynásobením základu dane sadzbou dane.

2. Ak pri dohadovaní plnenia nie je výslovne uvedené, že daň je splatná samostatne, považuje sa za zahrnutú do dohodnutej ceny.

3. Daň sa považuje za zahrnutú do deklarovanej ceny aj v prípade dodania tovaru, ktorý sa dodáva formou maloobchodného predaja v obchode.

...“

*ZSP*

17 Článok 16 Zákon za socialno podpomagane (zákon o sociálnej pomoci) (DV č. 56 z 19. mája 1998), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, (ďalej len „ZSP“), stanovuje:

„1. Poskytovanie sociálnych služieb spočíva v sociálnej práci zameranej na osobnú asistenciu na účely:

(1) výkonu každodenných činností;

(2) sociálnej inklúzie.

2. Sociálne služby sa poskytujú na základe individuálneho posúdenia potrieb a so zreteľom na želania a osobnú vôľu danej osoby.

...“

18 Článok 18 ZSP, v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej, stanovuje:

„1. Sociálne služby sú poskytované:

(1) štátom;

(2) mestskými samosprávami;

(3) bulharskými štátnymi príslušníkmi zaregistrovanými podľa [Targovski zakon (Obchodný zákon)] a právnickými osobami;

(4) fyzickými osobami vykonávajúcimi obchodnú činnosť a právnickými osobami

registrovanými podľa práva iného členského štátu Európskej únie alebo iného členského štátu Európskeho hospodárskeho priestoru [(EHP)].

2. Osoby uvedené v odseku 1 bodoch 3 a 4 môžu poskytovať sociálne služby až po zápise do registra [Agencia za socialno podpomagane (Agentúra pre sociálnu pomoc)].

3. Osoby uvedené v odseku 1 bodoch 3 a 4 môžu poskytovať sociálne služby pre deti do 18 rokov po tom, čo im je udelená licencia a sú zapísané do registra uvedeného v odseku 2.

4. Podmienky registrácie sú stanovené vo vykonávacej vyhláške k zákonu.“

19 Odsek 1 doplňujúcich ustanovení ZSP, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, stanovuje:

„Na účely tohto zákona:

...

(6) „sociálne služby“: sú činnosti, ktoré napomáhajú a zlepšujú možnosti jednotlivca viesť nezávislý život; vykonávajú sa v špecializovaných inštitúciách a v rámci komunity;

(7) „sociálne služby v rámci komunity“ služby poskytované v rodinnom prostredí alebo v blízkom rodinnom prostredí.

...“

#### *Vykonávacia vyhláška k ZSP*

20 Článok 40 Pravidelník za prilagane na ZSP (vykonávacia vyhláška k ZSP), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, stanovuje:

„1. Osoby, ktoré chcú využívať sociálne služby, podajú písomnú žiadosť podľa svojej súčasnej adresy, a to:

(1) riaditeľovi riaditeľstva pre sociálnu pomoc, pokiaľ ide o sociálne služby, ktoré sú súčasťou delegovaných činností štátu v súlade s prílohou 9;

(2) starostovi obce, pokiaľ ide o sociálne služby patriace pod správu obce;

3) riadiacemu orgánu, ak je poskytované sociálnych služieb fyzickou osobou zaregistrovanou v súlade s obchodným zákonom alebo právnickou osobou.

2. K žiadosti uvedenej v odseku 1 sa priloží:

(1) doklad totožnosti (na účely referenčného čísla);

(2) v prípade potreby kópia zdravotnej karty;

(3) prípadne kópia rozhodnutia Lekárska konsultatívna komisia (LKK) [Poradná lekárska komisia (LKK)], Teritorialna expertna lekarska komisija (TELK) [Územná lekárska znalecká komisia (TELK)], Nacionalna expertna lekarska komisija (NELK) [Národná lekárska znalecká komisia (NELK)].

3. Poskytovateľ sociálnych služieb si môže v prípade potreby vyžiadať ďalšie dokumenty.

4. Na základe žiadosti a doložených dokumentov, ako aj v prípadoch uvedených v § 27 ods. 7 orgán uvedený v odseku 1 bodoch 2 až 3 hľadiska posúdi do 20 dní sociálne potreby osoby na účely poskytnutia sociálnych služieb v súlade s prílohou 10 a vypracuje návrh v súlade s modelom uvedeným v prílohe 8. V prípadoch uvedených v § 27 ods. 7 osoba podá svoju žiadosť po posúdení sociálnych potrieb.

...“

21 § 40d tejto vyhlášky znie:

„1. Poskytovatelia sociálnych služieb vypracujú individuálny plán po posúdení potrieb každého príjemcu a stanovení cieľov, ktoré sa majú dosiahnuť.

2. Plán uvedený v odseku 1 zahŕňa činnosti s cieľom odpovedať na:

- (1) každodenné potreby;
- (2) potreby zdravotnej starostlivosti;
- (3) potreby vzdelávania;
- (4) potreby rehabilitácie;
- (5) voľnočasové potreby;
- (6) potreby udržiavania kontaktov s rodinou, priateľmi, príbuznými a inými osobami.

...“

22 V zmysle § 40e uvedenej vyhlášky:

„1. Poskytovateľ sociálnych služieb vedie register príjemcov.

2. Register obsahuje tieto informácie:

- (1) meno, bydlisko a/alebo súčasná adresa, dátum narodenia a rodinná situácia príjemcov;
- (2) akt o udelení sociálnych služieb alebo o povolení využívať sociálne služby;
- (3) meno, bydlisko a/alebo súčasná adresa a telefónne číslo opatrovníka, kurátora alebo príbuznej osoby príjemcu;
- (4) meno, adresu a telefónne číslo ošetrojúceho lekára príjemcu;
- (5) dátum udelenia sociálnych služieb alebo povolenia využívať sociálne služby;
- (6) dátum odchodu;
- (7) dátum, hodinu a dôvod úmrtia, ak príjemca zomrel v špecializovanom zariadení alebo ak ide o poskytnutie sociálnych služieb v rámci komunity.

3. Poskytovateľ vedie knihu, ktorá musí byť očíslovaná, opevatená a označená pečatou špecializovaného zariadenia a ktorá obsahuje:

- (1) súpis peňazí a materiálnych hodnôt odovzdaných rezidentmi na účely úschovy;
- (2) dátum, kedy boli uschované peniaze alebo materiálne hodnoty;
- (3) dátum, kedy bola peňažná suma alebo materiálne hodnoty vrátené rezidentom alebo použité v ich mene na ich žiadosť, ako aj účel ich použitia;
- (4) meno a funkciu osoby zodpovednej za úschovu peňazí a iných materiálnych hodnôt.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

23 Momtrade je spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom na území Bulharskej republiky. Táto spoločnosť je v tomto členskom štáte zaregistrovaná na účely DPH od 24. júna 2014. Okrem toho je zaregistrovaná v agentúre pre sociálnu starostlivosť ako poskytovateľ sociálnych služieb a disponuje registračnými osvedčeniami pre opatrovateľov na účely osobnej starostlivosti, sociálnych opatrovateľov a opatrovateľov na účely zabezpečenia pomoci v domácnosti pre seniorov.

24 Prijemcami služieb poskytovaných spoločnosťou Momtrade sú seniori s bydliskom v Nemecku a Rakúsku. V súlade so zmluvami uzatvorenými medzi touto spoločnosťou a jej klientmi uvádzané služby spočívajú v poskytovaní osobnej starostlivosti a služieb spočívajúcich v zabezpečení pomoci v domácnosti. Jednotlivé povinnosti poskytovateľa sú podrobne opísané v dotazníku pripojenom k uvedeným zmluvám vypracovanom agentúrou zaregistrovanou v Nemecku alebo v Rakúsku, ktorá je poverená vyhľadávaním klientov a odporúčaním na uvedenú spoločnosť. Tieto povinnosti zahŕňajú poskytovanie pomoci v domácnosti pre seniorov so zdravotnými problémami.

25 V rámci kontroly uskutočnenej bulharskými daňovými orgánmi, pokiaľ ide o obdobie od 24. júna 2014 do 31. decembra 2015, tieto orgány usúdili, že vzhľadom na to, že služby poskytované spoločnosťou Momtrade sa fyzicky uskutočnili na území Spolkovej republiky Nemecko a Rakúskej republiky, musí táto spoločnosť na to, aby sa mohla domáhať oslobodenia od DPH podľa článku 40 bodu 1 ZDDS, predložiť v súlade s nemeckou a rakúskou právnou úpravou dôkazy potvrdzujúce sociálnu povahu služieb poskytovaných počas tohto obdobia na území týchto členských štátov.

26 Po tom, čo bulharské daňové orgány konštatovali, že Momtrade takéto dôkazy nepredložila, vydali 4. októbra 2018 voči tejto spoločnosti daňový výmer, v ktorom stanovili pohľadávku na DPH za uvedené obdobie. Toto stanovisko potvrdil Direktor.

27 Momtrade podala žalobu na Administrativen съд Рuse (Správny súd Ruse, Bulharsko), ktorou napadla daňový výmer uvedený v predchádzajúcom bode. Tento súd znížil výšku pohľadávky stanovenej v tomto výmere, pričom uvedený výmer v zostávajúcej časti potvrdil. V tomto kontexte uvedený súd po tom, čo konštatoval, že článok 40 bod 1 ZDDS preberá článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, potvrdil neexistenciu sociálnej povahy služieb poskytovaných touto spoločnosťou na území Spolkovej republiky Nemecko a Rakúskej republiky z dôvodu, že uvedená spoločnosť nepredložila úradné doklady vydané príslušnými orgánmi týchto členských štátov, ktoré by potvrdzovali takúto povahu.

28 Proti rozsudku Administrativen съд Рuse (Správny súd Ruse) boli na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, Vърховен административен съд (Najvyšší správny súd, Bulharsko), podané dve odvolania, ktoré podali Direktor a Momtrade.

29 Tento súd uvádza, že podľa jeho judikatúry sa má článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o



DPH vyklada? v tom zmysle, že ?lenským štátom neukladá povinnos? oslobodi? od dane sociálne služby poskytované v prospech štátnych príslušníkov iného ?lenského štátu mimo ich územia. Tento výklad sa zakladá na ?lánku 26 ods. 2 Ústavy Bulharskej republiky.

30 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že na jednej strane na dosiahnutie cie?a sledovaného ?lánkom 132 smernice o DPH nie je podstatné, či poskytovatelia a príjemcovia služieb, ktorí môžu byť oslobodení od DPH, majú pobyt alebo sídlo na území jedného ?lenského štátu alebo dvoch ?lenských štátov.

31 Na druhej strane, keďže príjemcami služieb sú fyzické osoby, teda nezdaniťné osoby, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti, v tomto prípade územie Bulharskej republiky. V dôsledku toho, ak by bol výklad ?lánku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ktorý podal V?rchoven administrativen s?d (Najvyšší správny súd), správny, poskytovatelia sociálnych služieb usadení v Bulharsku by ?elili rozdielnemu da?ovému zaobchádzaniu podľa toho, či poskytujú služby na území Bulharskej republiky alebo na území iného ?lenského štátu cudzím štátnym príslušníkom, čo sa podľa názoru vnútroštátneho súdu zdá byť neprijateľné, a to aj v prípade neexistencie úplnej da?ovej harmonizácie v oblasti DPH.

32 Za týchto podmienok V?rchoven administrativen s?d (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdneho dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ?lánok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že obchodná spoločnosť, ktorá je zaregistrovaná ako poskytovateľ sociálnych služieb v ?lenskom štáte (v tomto prípade v [Bulharskej republike]), sa môže odvoláva? na toto ustanovenie s cie?om uplatniť si oslobodenie od dane za sociálne služby, ktoré poskytuje fyzickým osobám, ktoré sú štátnymi príslušníkmi iných ?lenských štátov, na území týchto štátov? Je na ú?ely odpovede na túto otázku relevantná skutočnosť, že príjemcov služieb sprostredkovali poskytovateľovi obchodné spoločnosti, ktoré sú zaregistrované v ?lenských štátoch, v ktorých sa tieto služby poskytujú?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, na základe akých kritérií a podľa ktorého právneho poriadku – podľa bulharského a/alebo rakúskeho a nemeckého právneho poriadku – sa má na ú?ely výkladu a uplatnenia uvedeného ustanovenia práva Únie posúdiť, či je kontrolovaná spoločnosť ‚uznaná za subjekt sociálnej povahy‘ a či sa považuje za preukázané, že ide o poskytovanie služieb ‚úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo ?innosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia‘?

3. Postačuje podľa tohto výkladu registrácia obchodnej spoločnosti ako poskytovateľa sociálnych služieb v zmysle vnútroštátnych právnych predpisov na to, aby sa táto spoločnosť považovala za subjekt, ktorý dotknutý ?lenský štát ‚uznáva za subjekt sociálnej povahy‘?“

## **O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

33 Direktor spochybňuje prípustnosť tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania jednak z dôvodu, že odpovede na otázky položené vnútroštátnym súdom nevyvolávajú žiadne pochybnosti, a to nielen vzhľadom na jasnosť ?lánkov 132 a 133 smernice o DPH, ale aj vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa týchto ustanovení, a jednak z dôvodu, že uvedené otázky sú hypotetické.

34 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania zakotveného v ?lánku 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor predložený a ktorý musí prevziať zodpovednosť za vydávané súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia na to, aby mohol vydať svoj rozsudok, ako aj

relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdny dvor. Preto v prípade, že sa položené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom konania vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 31. januára 2023, Puig Gordi a i., C-158/21, EU:C:2023:57, body 50 a 51, ako aj citovaná judikatúra).

35 V prejednávanej veci sa otázky položené vnútroštátnym súdom, ktoré vynikli v rámci sporu medzi spoločnosťou a vnútroštátnym daňovým orgánom, ktorý odmietol oslobodiť túto spoločnosť od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, týkajú podmienok uplatnenia tohto oslobodenia od dane a najmä výkladu pojmov „subjekty uznané za subjekty sociálnej povahy“ a „poskytovanie služieb... úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle tohto ustanovenia s cieľom umožniť vnútroštátnemu súdu určiť, či služby poskytované uvedenou spoločnosťou sú oslobodené od DPH, a rozhodnúť tak o zákonnosti daňového výmeru dotknutého vo veci samej.

36 Za týchto podmienok sa nezdá, že by požadovaný výklad práva Únie nemal žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ani že by problém nastolený vnútroštátnym súdom bol hypotetický, pričom Súdny dvor má navyše k dispozícii skutkové a právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sú mu položené.

37 Skutočnosť, že podľa Direktora výklad článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nevyvoláva pochybnosti, nemá vplyv na prípustnosť týchto otázok.

38 Ako už totiž Súdny dvor rozhodol, aj keby odpoveď na položené otázky neponechávala priestor na žiadne odôvodnené pochybnosti, tieto otázky by sa z tohto dôvodu nestali neprípustnými (rozsudok z 27. marca 2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana a Iberdrola Distribución Eléctrica, C-300/13, neuverejnený, EU:C:2014:188, bod 18, ako aj citovaná judikatúra).

39 Z toho vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

## **O prejudiciálnych otázkach**

### ***O prvej otázke***

40 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate jednak pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že sociálne služby poskytované fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, môžu byť oslobodené od dane na základe tohto ustanovenia, a jednak či skutočnosť, že uvedený poskytovateľ využil na kontaktovanie svojich klientov spoločnosť so sídlom v tomto inom členskom štáte, má vplyv na uvedený výklad.

41 V súlade s článkom 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy.

42 Podľa ustálenej judikatúry je na účely výkladu ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou

43 V tejto súvislosti po prvé zo znenia článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vyplýva, že oslobodenie od dane uvedené v tomto ustanovení podlieha dvom kumulatívnym podmienkam, a to jednak podmienke týkajúcej sa povahy poskytovaných služieb, ktoré musia úzko súvisieť so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, a jednak podmienke týkajúcej sa poskytovateľa služieb, ktorým musí byť subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, alebo iný subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy.

44 Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH teda nepodmieňuje priznanie dotknutého oslobodenia od dane nijakou podmienkou týkajúcou sa miesta, kde sa majú služby uvedené v tomto ustanovení fyzicky poskytnúť. Toto ustanovenie nepodmieňuje priznanie takéhoto oslobodenia ani tým, aby poskytovateľ a príjemca týchto služieb boli usadení v tom istom členskom štáte.

45 Za týchto podmienok zo znenia článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nemožno vyvodiť, že ak sa služby fyzicky poskytujú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, na služby uvedené v tomto ustanovení sa nevzťahuje oslobodenie od dane, ktoré upravuje.

46 Pokiaľ ide po druhé o kontext, do ktorého patrí článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, toto ustanovenie sa nachádza v kapitole 2, nazvanej „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, hlavy IX tejto smernice, ktorá obsahuje články 132 až 134 tejto poslednej uvedenej smernice. Názov tejto kapitoly poukazuje na to, že práve povaha všeobecného záujmu činností, ktoré sú v nej uvedené, predstavuje skutočnosť, ktorú normotvorca Únie považoval za určujúcu na účely oslobodenia týchto činností od DPH. Skutočnosť, že uvedené činnosti sa fyzicky vykonávajú na území jedného členského štátu a nie na území iného členského štátu, však nemá vplyv na takúto povahu.

47 Okrem toho treba pripomenúť, že na jednej strane článok 133 prvý odsek smernice o DPH umožňuje členským štátom podmieniť oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice splnením jednej alebo viacerých podmienok, ktoré sú v ňom uvedené, teda podmienok, ktoré sa týkajú cieľov sledovaných súkromnými subjektmi poskytujúcimi služby, na ktoré sa vzťahuje toto oslobodenie od dane, ich riadenia a cien, ktoré tieto subjekty účtujú.

48 Na druhej strane článok 134 uvedenej smernice vylučuje z oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH poskytovanie služieb uvedené v tomto poslednom uvedenom ustanovení, ak nie je nevyhnutné na uskutočnenie činností súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, alebo ak ich hlavným cieľom je získanie dodatočných príjmov pre subjekt poskytujúci služby prostredníctvom vykonávania činností, ktoré priamo konkurujú činnostiam obchodných spoločností podliehajúcich DPH.

49 Keďže články 133 a 134 smernice o DPH nestanovujú obmedzenia vo vzťahu k miestu, kde sa dotknuté služby fyzicky poskytujú, členské štáty nemôžu mať právomoc vylúčiť z oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH poskytovanie služieb uvedené v tomto ustanovení, ak sa tieto služby fyzicky vykonávajú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, bod 27, ako aj citovanú judikatúru).

50 Pokiaľ ide po tretie o úľel oslobodenia od dane upraveného v § 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, tento § 132 ods. 1 písm. g) zabezpečuje priaznivejšieho zaobchádzania v oblasti DPH v prípade určitých služieb poskytovaných vo verejnom záujme v sociálnej oblasti sleduje zníženie nákladov na tieto služby a zvýšenie ich dostupnosti pre jednotlivcov, ktorí ich môžu využiť (rozsudok z 8. októbra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29 a citovaná judikatúra).

51 Výklad § 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ktorý obmedzuje pôsobnosť oslobodenia od dane, ktoré stanovuje, len na poskytovanie služieb uskutočnené v členskom štáte, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo, by bol pritom v rozpore s cieľom uvedeným v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, keďže poskytovanie služieb, ktoré spĺňajú obe podmienky uvedené v tomto ustanovení a ktoré sa uskutočňuje v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo, osobám odkázaným na pomoc alebo starostlivosť, by podliehalo DPH, čo by nevyhnutne malo za následok zvýšenie nákladov na dotknuté služby, čím by sa tak sťažil prístup týchto osôb k týmto službám.

52 V dôsledku toho z doslovného, systematického a teleologického výkladu § 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vyplýva, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa uplatňuje na každé poskytovanie služieb, ktoré spĺňajú obe podmienky uvedené v uvedenom ustanovení a pripomenuté v bode 43 tohto rozsudku, bez ohľadu na skutočnosť, že takéto plnenie sa fyzicky vykonáva v členskom štáte, v ktorom je poskytovateľ usadený, alebo v inom členskom štáte.

53 Napokon z predchádzajúcich úvah vyplýva, že skutočnosť, že poskytovateľ, ktorý poskytuje služby úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo inosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia a ktoré sú poskytované fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo, využil sprostredkovateľa so sídlom v tomto inom členskom štáte na kontaktovanie svojich klientov, nie je relevantná na účely určenia, či predmetné služby môžu byť oslobodené od dane podľa § 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

54 Ako uviedla Európska komisia, v takom prípade poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo inosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia poskytované poskytovateľom fyzickým osobám na jednej strane a služby poskytované sprostredkovateľom, na ktorého sa uvedený poskytovateľ obráti, na druhej strane predstavujú odlišné a nezávislé inosti, ktoré je nutné z toho dôvodu posudzovať samostatne a mali by podliehať odlišnému zdaneniu.

55 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že § 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane sociálne služby poskytované fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej inosti, môžu byť oslobodené od dane na základe tohto ustanovenia a na druhej strane je v tejto súvislosti irelevantné, že uvedený poskytovateľ využil na kontaktovanie svojich klientov spoločnosť so sídlom v tomto inom členskom štáte.

### **O druhej otázke**

56 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má § 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ak spoločnosť poskytuje sociálne služby fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má táto spoločnosť zriadené sídlo svojej ekonomickej inosti, povaha týchto služieb a charakteristiky tejto spoločnosti na účely určenia, či uvedené plnenia patria pod pojem „poskytovanie služieb... úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo inosťou v oblasti sociálneho

zabezpečenia..., [subjektom, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt] sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia, sa majú preskúmať v súlade s právom preberajúcim smernicu o DPH členského štátu, v ktorom má uvedená spoločnosť zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, alebo v súlade s právom členského štátu, v ktorom sú dotknuté plnenia fyzicky uskutočnené.

57 V tejto súvislosti treba najprv pripomenúť, že oslobodenia od dane stanovené v článku 132 smernice o DPH predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých cieľom je vyhnúť sa rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v jednotlivých členských štátoch (rozsudok z 28. apríla 2022, *Happy Education*, C-612/20, EU:C:2022:314, bod 27 a citovaná judikatúra), a platí to tiež, pokiaľ ide o osobitné podmienky, ktoré sa vyžadujú na uplatnenie týchto oslobodení, ako aj pojmy a výrazy použité na označenie týchto podmienok (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. mája 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, body 23 a 27, ako aj z 5. októbra 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, body 24 a 25).

58 Ako už totiž Súdny dvor rozhodol, hoci na základe úvodnej vety článku 131 smernice o DPH členské štáty určujú podmienky oslobodenia od dane na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatnenia tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa daniam a pred ich zneužívaním, tieto podmienky sa nemôžu týkať definície obsahu uvedených oslobodení (rozsudok z 26. mája 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 24, ako aj citovaná judikatúra).

59 Pokiaľ ide v prvom rade o podmienku uvedenú v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, podľa ktorej musí poskytovanie služieb úzko súvisieť so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, treba pripomenúť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora sa táto podmienka musí vykladať s prihliadnutím na článok 134 písm. a) tejto smernice, ktorý v každom prípade vyžaduje, aby dotknuté dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb boli nevyhnutné na uskutočnenie plnení spadajúcich do sociálnej starostlivosti alebo činnosti v oblasti sociálneho zabezpečenia (rozsudok z 15. apríla 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 59, ako aj citovaná judikatúra).

60 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sú úzko spojené opatrovateľské služby a služby spočívajúce v pomoci v domácnosti poskytované ambulantnou službou osobám, ktoré sú fyzicky alebo ekonomicky závislé. Za takéto služby treba tiež považovať aj služby poskytované osobám, ktoré sú z dôvodu duševnej choroby odkázané na pomoc iných a sú určené na ich ochranu pri úkonoch v občianskom živote, pokiaľ si tieto osoby nie sú schopné ich zabezpečiť samy bez toho, aby riskovali poškodenie svojich vlastných, finančných alebo iných záujmov, keďže práve toto riziko odôvodňuje vyhlásenie ich nespôsobilosti na právne úkony (rozsudok z 15. apríla 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, body 62 a 63, ako aj citovaná judikatúra).

61 Pokiaľ teda subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, alebo súkromný subjekt, ktorý je uznaný za subjekt sociálnej povahy na účely článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, poskytuje služby, akými sú služby uvedené v predchádzajúcom bode, osobám, ktoré sú fyzicky, ekonomicky alebo z dôvodu duševnej choroby odkázané na pomoc iných, je členský štát, v ktorom by bola DPH splatná, povinný v súlade s týmto ustanovením oslobodiť tieto plnenia od DPH.

62 Za týchto okolností teda tento členský štát nemôže podmieniť priznanie oslobodenia od dane, ktoré je v ňom upravené, tým, že dotknuté služby majú mať podľa vnútroštátneho práva iného členského štátu sociálnu povahu, pretože inak by ohrozil autonómny výklad, ktorý sa musí urobiť v súvislosti s pojmom „poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ uvedeným v článku 132 ods. 1 písm. g)

smernice o DPH, a tým by porušil toto ustanovenie.

63 V prejednávanej veci z návrhu na zažatie prejudiciálneho konania vyplýva, že poskytovanie sociálnych služieb, o ktoré ide vo veci samej, poskytuje spoločnosť so sídlom v Bulharsku fyzickým osobám s bydliskom v Nemecku a Rakúsku.

64 V súlade s článkom 45 smernice o DPH miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti.

65 Na účely uplatnenia DPH sa sociálne služby poskytnuté fyzickej osobe s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, považujú za uskutočnené na území členského štátu, v ktorom je poskytovateľ usadený, takže tieto služby podliehajú DPH v tomto poslednom uvedenom členskom štáte.

66 Z toho vyplýva, že v prejednávanej veci je členským štátom zdanenia Bulharská republika.

67 V dôsledku toho, ako uviedla generálna advokátka v bodoch 47 a 48 svojich návrhov, posúdenie povahy sociálnych služieb, o ktoré ide vo veci samej, na účely určenia, či tieto služby predstavujú „poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, sa musí vykonať s prihliadnutím na bulharskú právnu úpravu týkajúcu sa DPH, pričom táto právna úprava musí správne prebrať smernicu o DPH a v opačnom prípade by sa poskytovateľ, teda žalobkyňa vo veci samej, mohol priamo dovoľávať uvedeného článku 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice pred vnútroštátnym súdom s cieľom namietať proti vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s týmto ustanovením (rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32 a citovaná judikatúra).

68 V tomto kontexte, ak by z overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, vyplynulo, že v prípade poskytovania sociálnych služieb, o ktoré ide vo veci samej, ide najmä vzhľadom na výkladové prvky nachádzajúce sa v judikatúre uvedenej v bodoch 59 a 60 tohto rozsudku o „poskytovanie služieb... úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, a že žalobkyňa vo veci samej je „subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia, mohla by sa dovoľávať oslobodenia od dane stanoveného v uvedenom ustanovení.

69 Pokiaľ ide v druhom rade o podmienku uvedenú v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, podľa ktorej na to, aby bolo poskytovanie služieb oslobodené od dane, musia ho uskutočňovať subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo iné subjekty, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy, treba pripomenúť, že toto ustanovenie nespresuje ani podmienky, ani spôsoby uznania sociálnej povahy iných subjektov, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. Z tohto dôvodu je v zásade vecou každého členského štátu, aby vo svojom vnútroštátnom práve stanovil pravidlá, podľa ktorých možno tieto subjekty uznať, pričom členské štáty v tejto súvislosti disponujú voľnou úvahou (rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 69, ako aj citovaná judikatúra).

70 V tomto kontexte článok 133 smernice o DPH priznáva členským štátom možnosť podmieniť priznanie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice subjektom, ktoré sa nespravujú verejným právom, splnením jednej alebo viacerých podmienok taxatívne vymenovaných v uvedenom článku 133. Tieto podmienky, ktoré sú v smernici o DPH vyjadrené ako dobrovoľné, môžu členské štáty stanoviť ako dodatočné podmienky na priznanie dotknutého oslobodenia od dane [pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o

§lánok 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 14/001, s. 23), zodpovedajúci §lánku 133 smernice o DPH, rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 33 a citovaných judikatúr].

71 Voľná úvaha, ktorou disponujú členské štáty, pokiaľ ide o uznanie subjektu za subjekt sociálnej povahy na účely oslobodenia od dane stanoveného v §lánku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ich neoprávňuje zmeniť obsah tohto oslobodenia od dane tým, že napríklad za subjekt sociálnej povahy v zmysle tohto ustanovenia kvalifikujú súkromný subjekt, ktorý neposkytuje služby vo verejnom záujme v sociálnej oblasti alebo ktorého forma prevádzkovania alebo podmienky výkonu sociálnych služieb, ktoré poskytuje, sú nezlučiteľné s takouto povahou.

72 Pokiaľ ide o otázku, ktorému členskému štátu prináleží právomoc uznať sociálnu povahu iných subjektov, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, na účely oslobodenia od DPH stanoveného v §lánku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, a najmä o otázku, či, ako v prejednávanej veci v prípade, že sa dotknuté sociálne služby poskytujú fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, takéto uznanie patrí do právomoci členského štátu, v ktorom má poskytovateľ sídlo, alebo do právomoci členského štátu, v ktorom sa uvedené služby fyzicky poskytujú, treba pripomenúť, že keďže smernica o DPH neobsahuje nijakú definíciu pojmov uvedených v jej §lánku 132 ods. 1 písm. g), význam a rozsah týchto pojmov sa musí určiť tak, že sa zohľadní nielen znenie uvedeného ustanovenia, ale aj kontext, do ktorého patrí, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 22. decembra 2022, EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, bod 31 a citovaná judikatúra).

73 V tejto súvislosti po prvé znenie §lánku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH naznačuje, že výraz „dotknutý členský štát“ treba dať do súvislosti s výrazom „členské štáty oslobodia od dane“ uvedeným v úvodnej vete §lánku 132 ods. 1 smernice o DPH. S odkazom na „dotknutý členský štát“ sa tak normotvorca Únie zameria len na členský štát, ktorý v danom prípade má oslobodiť od DPH činnosti uvedené v §lánku 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice.

74 Je však úlohou členského štátu, ktorému smernica o DPH priznáva daňovú právomoc podriaďovať tieto činnosti DPH, teda členského štátu zdanenia, aby uvedené činnosti oslobodil od tejto dane, ak sú splnené požadované podmienky.

75 Po druhé výklad §lánku 132 ods. 1 smernice o DPH v spojení s §lánkom 131 tejto smernice potvrdzuje, že výraz „dotknutý členský štát“ sa vzťahuje na členský štát zdanenia.

76 §lánok 131 smernice o DPH, ktorý uvádza všeobecné ustanovenia uplatniteľné na oslobodenia od dane stanovené v kapitolách 2 až 9 hlavy IX tejto smernice vrátane tých, ktoré sú uvedené v §lánku 132 tejto smernice, totiž stanovuje, že tieto oslobodenia od dane sa uplatňujú „v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane“.

77 Z uvedeného §lánku 131 tak vyplýva, že členskému štátu, ktorý musí uplatniť uvedené oslobodenia od dane, prináleží, aby v súlade so smernicou o DPH stanovil podmienky ich uplatnenia, medzi ktoré patria podmienky umožňujúce uznať súkromný subjekt za subjekt sociálnej povahy na účely oslobodenia od dane stanoveného v §lánku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Ako pritom bolo uvedené v bode 74 tohto rozsudku, členským štátom, ktorý má uplatňovať takéto oslobodenia od dane, je členský štát zdanenia.

78 Okrem toho, ak by normotvorca Únie chcel, aby uznanie sociálnej povahy subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, na účely oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH patrilo do právomoci iného členského štátu, než je členský štát, ktorý má uplatniť toto oslobodenie od dane, ako je najmä členský štát, v ktorom sa služby fyzicky poskytujú, neobmedzil by sa len na uvedenie „dotknutého členského štátu“.

79 Pokiaľ ide po tretie o účel spočívajúci v oslobodení od dane upraveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, tento článok zabezpečením priaznivejšieho zaobchádzania v oblasti DPH v prípade určitých služieb poskytovaných vo verejnom záujme v sociálnej oblasti sleduje zníženie nákladov na tieto služby a zvýšenie ich dostupnosti pre jednotlivcov, ktorí ich môžu využiť (rozsudok z 8. októbra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29 a citovaná judikatúra).

80 Vzhľadom na tento cieľ sa pritom zdá byť koherentné, aby sa členský štát vzdal výberu DPH, ktorá by bola uplatniteľná na poskytovanie služieb uvedených v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, čím umožní, aby cena, ktorú musia zaplatiť jednotlivci, ktorí chcú využiť tieto služby, bola nižšia, a v medziach voľnej úvahy, ktorou disponuje, určí, ktoré súkromné subjekty, ktorých sociálne služby, ktoré poskytujú, si vzhľadom na sociálnu povahu uvedených subjektov zasluhujú rovnaké priaznivé zaobchádzanie v oblasti DPH ako zaobchádzanie uplatniteľné na plnenia poskytované subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom tohto členského štátu.

81 Z doslovného, systematického a teleologického výkladu článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH preto vyplýva, že uznanie sociálnej povahy subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, na účely oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH patrí do právomoci členského štátu zdanenia.

82 Za okolností, o aké ide vo veci samej, keď spoločnosť poskytuje sociálne služby fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má táto spoločnosť zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, preto uznanie sociálnej povahy tejto spoločnosti na účely oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nepatrí do právomoci členského štátu, v ktorom sa tieto služby fyzicky poskytujú, v tomto prípade Spolkovej republiky Nemecko a Rakúskej republiky, ale členského štátu, v ktorom má spoločnosť sídlo, v tomto prípade Bulharskej republiky.

83 Tento výklad je okrem toho podporený logikou, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa určenia miesta poskytovania služieb, ktorá sa odráža v odôvodneniach 3 a 5 smernice 2008/8, ako aj v článku 45 smernice o DPH, podľa ktorej k zdaneniu služieb poskytovaných nezdaniteľným osobám dochádza v mieste, kde má poskytovateľ sídlo, bez ohľadu na to, kde sa tieto plnenia fyzicky uskutočňujú.

84 V tomto kontexte sa zdá byť v súlade s takouto logikou, že právomoc uznať sociálnu povahu tohto poskytovateľa na účely oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa rovnako ako daňová právomoc uplatniť DPH na sociálne služby poskytované nezdaniteľnej osobe, ktorá sa zdržiava v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ sídlo, určuje na základe zásady krajiny pôvodu.



85 Napokon je potrebné pripomenúť, že výklad pojmov použitých na označenie oslobodení od dane v článku 132 smernice o DPH musí byť v súlade s požiadavkami zásady daňovej neutrality, ktorá je charakteristická pre spoločný systém DPH a ktorá okrem iného bráni tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi uskutočňujúcimi rovnaké plnenia zaobchádzalo rozdielne, pokiaľ ide o vyberanie DPH (rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).

86 Výklad článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, podľa ktorého uznanie sociálnej povahy poskytovateľa služieb na účely oslobodenia od dane podľa tohto ustanovenia patrí do právomoci členského štátu, v ktorom sa služby fyzicky poskytujú, by pritom viedol k tomu, že poskytovanie služieb úzko spojené so sociálnou starostlivosťou a činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia v zmysle tohto ustanovenia spoločnosťou so sídlom v členskom štáte a uznanou týmto štátom za subjekt sociálnej povahy v zmysle toho istého ustanovenia osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou s bydliskom v tomto členskom štáte, by bolo oslobodené od DPH, zatiaľ čo poskytovanie tých istých služieb tou istou spoločnosťou alebo inou spoločnosťou, ktorá má tiež sídlo v tomto členskom štáte a ktorú tento členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy, osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou s bydliskom v inom členskom štáte, ktorý neuznal sociálnu povahu týchto spoločností, by neboli oslobodené od DPH. Treba pripomenúť, že tento výklad by bol platný, aj keď v súlade s článkom 45 smernice o DPH by sa tieto dve kategórie plnení považovali na účely DPH za uskutočnené v členskom štáte, v ktorom má poskytovateľ služieb zriadené svoje sídlo, a preto by podliehali DPH v tomto členskom štáte, ak by boli podobné svojím obsahom a uskutočnené tým istým poskytovateľom alebo dvoma poskytovateľmi s podobnými charakteristikami.

87 Je pravda, že pri súčasnom stave práva Únie môže výklad článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ako vyplýva z bodu 81 tohto rozsudku, viesť k situácii, v ktorej by, pokiaľ ide o poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia nezdaniteľnej osobe s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ sídlo, poskytovateľ služieb so sídlom v členskom štáte, ktorý ukladá pružné požiadavky v oblasti uznania sociálnej povahy súkromných subjektov na účely oslobodenia od dane stanoveného v tomto ustanovení, mohol poskytovať služby oslobodené od DPH v členskom štáte, ktorý v tejto súvislosti ukladá osobitne prísne požiadavky, zatiaľ čo na poskytovateľa so sídlom v tomto poslednom uvedenom štáte by sa prípadne takéto oslobodenie nemuselo vzťahovať. Naopak, pokiaľ ide stále o poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, poskytovateľ so sídlom v členskom štáte ukladajúcim osobitne prísne požiadavky týkajúce sa takéhoto uznania by mohol v členskom štáte, ktorý v tejto súvislosti ukladá pružnejšie požiadavky, poskytovať služby, ktoré nie sú oslobodené od DPH, zatiaľ čo poskytovateľ so sídlom v tomto poslednom uvedenom štáte by prípadne mohol poskytovať služby oslobodené od tejto dane.

88 Rozdiely v zaobchádzaní z hľadiska DPH, ktoré by prípadne mohli existovať medzi dvoma súkromnými subjektmi poskytujúcimi služby uvedené v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nezdaniteľnej osobe podľa toho, či majú zriadené sídlo v tom istom členskom štáte, v ktorom má bydlisko príjemca týchto služieb, alebo v inom členskom štáte, však vyplývajú zo skutočností, že na jednej strane podľa článku 45 smernice o DPH, takéto plnenia podliehajú DPH v rôznych členských štátoch podľa podmienok stanovených právnou úpravou členského štátu zdanenia v súlade so smernicou o DPH a že na druhej strane, pokiaľ ide konkrétne o podmienku týkajúcu sa uznania sociálnej povahy súkromného subjektu poskytujúceho uvedené služby na účely oslobodenia od dane stanoveného v tomto ustanovení, normotvorca Únie priznal členským štátom mieru voľnej úvahy, ktorá vylučuje akúkoľvek jednotnosť praxe. Keďže tento aspekt platnej právnej úpravy Únie mohol mať negatívne účinky, ako to uviedla generálna advokátka v

bodoch 73 a 74 svojich návrhov, prináleží normotvorcovi Únie, aby rozhodol o prípadnej zmene tejto právnej úpravy [pozri analogicky rozsudok z 9. septembra 2021, Ministère public (Exteritoriálne sankcie), C-906/19, EU:C:2021:715, bod 45].

89 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa má článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ak spoločnosť poskytuje sociálne služby fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má táto spoločnosť zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, povaha týchto služieb a charakteristiky tejto spoločnosti na účely určenia, či uvedené plnenia patria pod pojem „poskytovanie služieb... úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia... [subjektom, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt] sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia, sa majú preskúmať v súlade s právom preberajúcim smernicu o DPH členského štátu, v ktorom má uvedená spoločnosť zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti.

### **O tretej otázke**

90 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že spoločnosť poskytujúca sociálne služby je zapísaná na orgáne verejnej moci členského štátu zdanenia ako poskytovateľ sociálnych služieb v súlade s právnou úpravou tohto členského štátu, postačuje na konštatovanie, že na túto spoločnosť sa vzťahuje pojem „[subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt] sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia.

91 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na účely uznania sociálnej povahy iných subjektov, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, prináleží vnútroštátnym orgánom v súlade s právom Únie a pri preskúmaní vnútroštátnymi súdmi zohľadniť viaceré skutočnosti. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení, či už vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, v oblasti daní alebo sociálneho zabezpečenia, povaha všeobecného záujmu činností dotknutej zdaniteľnej osoby, skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne znášajú v prevažnom rozsahu zdravotné poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia, najmä keď súkromnoprávne subjekty udržiavajú s týmito subjektmi zmluvné vzťahy (rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 70, ako aj citovaná judikatúra).

92 Okrem toho, ako bolo uvedené v bode 67 tohto rozsudku, zdaniteľná osoba sa môže dovoliť oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH pred vnútroštátnym súdom s cieľom namietať proti vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s týmto ustanovením. V takom prípade je úlohou vnútroštátneho súdu vzhľadom na všetky relevantné skutočnosti určiť, či je zdaniteľná osoba subjektom, ktorého sociálna povaha je uznaná v zmysle uvedeného ustanovenia (rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32 a citovaná judikatúra).

93 Preto ak zdaniteľná osoba spochybňuje uznanie alebo nedostatok uznania postavenia charitatívnej organizácie v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, je úlohou vnútroštátnych súdov preskúmať, či príslušné orgány dodržali medze voľnej úvahy stanovenej v tomto ustanovení v súlade so zásadami práva Únie, a to najmä vrátane zásady rovnosti zaobchádzania, ktorú v oblasti DPH predstavuje zásada daňovej neutrality (rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 53 a citovaná judikatúra).

94 V tejto poslednej uvedenej súvislosti je nutné pripomenúť, že ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, v rámci vykonania oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH dodržanie zásady daňovej neutrality v zásade vyžaduje, že všetky subjekty iné

než subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sú rovnocenné na účely ich uznania pre poskytovanie podobných služieb (rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmerman, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 43 a citovaná judikatúra).

95 Z toho vyplýva, že pri uplatnení tohto oslobodenia od dane, ktoré prináleží vykonať členskému štátu zdanenia, tento členský štát nemôže, pokiaľ ide o dve zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú tie isté činnosti a ktorých forma prevádzkovania alebo podmienky poskytovania sociálnych služieb, sú podobné, uznať sociálnu povahu jednej z týchto dvoch zdaniteľných osôb a naopak nepriznať takéto uznanie druhej zdaniteľnej osobe, pretože inak by došlo k porušeniu zásady daňovej neutrality.

96 S prihliadnutím na túto judikatúru treba konštatovať, že zápis spoločnosti do registra orgánu verejnej moci členského štátu zdanenia ako poskytovateľa sociálnych služieb v súlade s právnou úpravou tohto členského štátu môže byť kritériom, ktoré možno zohľadniť na účely overenia, či táto spoločnosť spadá pod pojem „[subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt] sociálnej povahy“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, najmä ak takto zapísané spoločnosti sú systematicky alebo zvyčajne považované daňovými orgánmi uvedeného členského štátu za takéto subjekty. Na základe takého zápisu sa však nemožno domnievať, že na dotknutú spoločnosť sa vzťahuje tento pojem len vtedy, ak vyžaduje predchádzajúce overenie zo strany príslušných vnútroštátnych orgánov, pokiaľ ide o skutočnosti uvedené v bodoch 91 až 94 tohto rozsudku, sociálnej povahy tejto spoločnosti na účely tohto ustanovenia.

97 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že spoločnosť poskytujúca sociálne služby je zapísaná na orgáne verejnej moci členského štátu zdanenia ako poskytovateľ sociálnych služieb v súlade s právnou úpravou tohto členského štátu, postačuje na konštatovanie, že na túto spoločnosť sa vzťahuje pojem „[subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt] sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia len v prípade, že takýto zápis podlieha predchádzajúcemu overeniu sociálnej povahy tejto spoločnosti na účely uvedeného ustanovenia príslušnými vnútroštátnymi orgánmi.

## O trovách

98 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvorom (siedma komora) rozhodol takto:

**1. Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/EÚ z 12. februára 2008,**

**sa má vykladať v tom zmysle, že:**

**na jednej strane sociálne služby poskytované fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, môžu byť oslobodené od dane na základe tohto ustanovenia a na druhej strane je v tejto súvislosti irelevantné, že uvedený poskytovateľ využil na kontaktovanie svojich klientov spoločnosť so sídlom v tomto inom členskom štáte.**

2.     ?lánok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2008/8,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

ak spoločnosť poskytuje sociálne služby fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom má táto spoločnosť zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, povaha týchto služieb a charakteristiky tejto spoločnosti na účely určenia, či uvedené plnenia patria pod pojem „poskytovanie služieb... úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia..., [subjektom, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt] sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia, sa majú preskúmať v súlade s právom preberajúcim smernicu 2006/112, v znení zmien, členského štátu, v ktorom má uvedená spoločnosť zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti.

3.     ?lánok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2008/8,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

že skutočnosť, že spoločnosť poskytujúca sociálne služby je zapísaná na orgáne verejnej moci členského štátu zdanenia ako poskytovateľ sociálnych služieb v súlade s právnou úpravou tohto členského štátu, postačuje na konštatovanie, že na túto spoločnosť sa vzťahuje pojem „[subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt] sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia len v prípade, že takýto zápis podlieha predchádzajúcemu overeniu sociálnej povahy tejto spoločnosti na účely uvedeného ustanovenia príslušnými vnútroštátnymi orgánmi.

Podpisy

\*     Jazyk konania: francúzština.