



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 1. prosince 2022¹

Věc C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
proti

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

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Varchoven administrativen sad [Nejvyšší správní soud, Bulharsko])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Směrnice o DPH – Článek 132 odst. 1 písm. g) – Osvobození služeb úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením – Subjekty uznané za subjekty sociální povahy – Dotyčný členský stát, který uznává sociální povahu subjektu“

I. Úvod

1. Demografický vývoj a globalizace se nezastaví ani před unijním právem v oblasti daně z přidané hodnoty. Projednávaná věc tuto skutečnost dobře ilustruje. Podnik se sídlem v Bulharsku vysílá své zaměstnance do celé Unie, mimo jiné k (fyzickým) osobám usazeným v Německu a Rakousku, které z důvodu svého věku a zdraví potřebují pomoc v domácnosti a péči. V zásadě je místem poskytování těchto služeb fyzickým osobám sídlo poskytovatele služeb, tedy v této věci Bulharsko. Z toho vyplývá, že pro správné uložení daně z přidané hodnoty a tedy rovněž pro osvobození těchto služeb poskytovaných v Německu a Rakousku od daně, se použije bulharské právo.

2. Osvobození od daně dotčené v projednávané věci zahrnuje služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, jež jsou poskytovány subjekty, „jež dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“. Rozhodující otázkou je, který členský stát je tím „dotyčným členským státem“. Je to ten, na jehož území jsou zvýhodněné služby poskytovány (země určení), protože jeho sociální systémy tuto službu zpravidla platí? Nebo je to ten, jemuž by ve skutečnosti připadl daňový příjem, pokud by služba nebyla osvobozena? U služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani, jako v projednávané věci, by to byla země původu, u služeb poskytovaných osobám povinným k dani (např. nemocnice v zahraničí), by to byla země určení.

¹ – Původní jazyk: němčina.

3. Obě řešení vedou k praktickým problémům. Jestliže se členský stát země určení rozhodne subjekt uznat, nemůže členský stát země původu toto rozhodnutí přezkoumat, ačkoliv může nepřímou ovlivnit jeho daňové příjmy. Je-li pro toto uznání příslušný členský stát, který je zemí původu, pak by se tento členský stát mohl svou velmi velkorysou praxí uznávání stát ideální lokalitou pro přeshraniční služby v oblasti sociální péče. Důsledkem by mohlo být narušení hospodářské soutěže s podniky usazenými v zemi určení, kterému má harmonizovaný systém daně z přidané hodnoty právě předcházet.

4. Existovat ale může pouze jedno řešení, a proto musí Soudní dvůr v této věci rozhodnout, zda je u plnění poskytovaných určitými subjekty, které musí být uznány „dotyčným členským státem“, pro osvobození od daně vždy rozhodující stát místa poskytnutí služby podle práva v oblasti DPH (v projednávané věci Bulharsko) nebo je vždy rozhodující země určení (v projednávané věci Německo nebo Rakousko).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Unijní právní rámec určuje směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)².

6. Článek 45 směrnice o DPH se týká místa poskytnutí služby osobě nepovinné k dani a zní:

„Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

7. Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH upravuje osvobození od daně:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

² – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném ve sporných letech (2014 až 2015), která byla v tomto ohledu naposledy pozměněna směrnicí Rady 2013/61/EU ze dne 17. prosince 2013 (Úř. věst. 2013, L 353, s. 5).

8. Článek 133 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH umožňuje členským státům podmínit poskytnutí výše uvedeného osvobození jednou podmínkou:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;“

9. Článek 134 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně;“

B. Bulharské právo

10. Směrnice o DPH byla provedena zákonem, kterým je zákon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“).

11. Podle článku 21 ZDDS se za místo poskytnutí služby, která je poskytována osobě nepovinně k dani, považuje místo, kde má poskytovatel sídlo samostatné ekonomické činnosti.

12. Podle článku 40 ZDDS je osvobozeno poskytování sociálních služeb ve smyslu zákona za socialnoto podpomagane (zákon o sociální pomoci, dále jen „ZSP“).

13. Podle článku 16 ZPS se sociální služby zakládají na cílené sociální práci na podporu osob s cílem vykonávání každodenních činností nebo sociální integrace a jsou poskytovány na základě individuálního posouzení potřebnosti podle přání a volby těchto osob.

14. Článek 18 ZPS stanoví, že sociální služby jsou poskytovány mimo jiné bulharskými právníky osobami až po zápisu do rejstříku vedeného u Agencija za socialno podpomagane (Agentura pro sociální pomoc, Bulharsko).

15. Podle zákonné definice obsažené v článku 1 bodě 6 doplňkových ustanovení k ZPS jsou „sociální služby“ činnosti, které osobám pomáhají a rozšiřují jejich možnosti vést samostatný život; podle bodu 7 jsou „sociální služby v komunitě“ poskytovány v rodinném nebo rodině blízkém prostředí.

16. Podle článku 40 Pravidníka za prilagane na ZSP (nařízení, kterým se provádí ZSP, dále jen „PPZSP“) předloží osoby, jež chtějí využít sociální služby, příslušnému orgánu svého aktuálního bydliště písemnou žádost, je-li poskytovatel sociálních služeb právníkou osobou. Pro posouzení přiloží kopii dokladu totožnosti, kopii osobní zdravotní dokumentace, je-li k dispozici, a případně lékařského posudku. Příslušný orgán posoudí potřebnost osoby z hlediska sociálních služeb a výsledek zaznamená ve standardizované zprávě.

17. Podle článku 40d PPZS vypracuje poskytovatel sociálních služeb po posouzení potřebnosti individuální plán, v němž jsou formulovány cíle a činnosti k pokrytí zejména denních, zdravotních, vzdělávacích, rehabilitačních nebo jiných potřeb.

18. Článek 40e PPZSP stanoví, že poskytovatel sociálních služeb vede seznam zákazníků, který obsahuje údaje o osobě a poskytovaných službách.

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

19. Společnost Momtrade Ruse OOD (dále jen „Momtrade“) je společnost s ručením omezením, která poskytuje převážně ambulantní sociální služby. Od 24. června 2014 je dobrovolně registrována podle ZDDS jako osoba povinná k dani. Je také zapsána u Agentury pro sociální pomoc při bulharském ministerstvu práce a sociální politiky³ jako poskyvatelka sociálních služeb v podobě poskytování osobních pečovatелů, sociálních asistentů a pomocníků v domácnosti pro starší osoby.

20. Ve společnosti Momtrade byla provedena daňová kontrola za období od 24. června 2014 do 31. prosince 2015. Předmětem kontroly byly služby poskytované různým fyzickým osobám německé nebo rakouské státní příslušnosti, které měly zjevně bydliště v Německu nebo Rakousku.

21. Na základě smluv uzavřených s těmito fyzickými osobami společnost Momtrade vysílala pracovníky na péči a pomoc v domácnosti do domácností zadavatelů. Jednotlivé činnosti jsou konkretizovány v dotazníku přiloženém ke smlouvám. Tyto dotazníky vypracovala zprostředkovatelská společnost registrovaná v Německu resp. Rakousku, která společnosti Momtrade zprostředkovala zákazníky na základě zprostředkovatelské smlouvy.

22. Uváděné činnosti zahrnují kromě pomoci v domácnosti péči o starší osoby se zdravotními problémy, které se o sebe nemohou postarat samy. V každé smlouvě je uvedeno jméno zadavatele i název zprostředkovatele. Platby uhrazené fyzickými osobami společnosti Momtrade jsou nesporné.

23. Německá daňová správa iniciovala výměnu informací. Následně bylo konstatováno, že místem poskytnutí těchto služeb je Bulharsko. Nepodléhají proto zdanění v Německu, ale musí být zdaněny podle bulharského ZDDS v Bulharsku.

24. Na základě podkladů poskytnutých společnostmi Momtrade zjistily orgány příslušné pro veřejné příjmy, že neexistuje dohoda o poskytování „sociálních služeb“, protože není uvedena individuální potřeba zákazníků. Tyto orgány měly za to, že z důvodu faktického poskytování služby v jiném členském státě, je kromě ZPS relevantní rovněž německé resp. rakouské právo. Pro osvobození společnosti Momtrade podle čl. 40 bodu 1 ZDDS musí být předloženy důkazy, které podle práva dotčeného jiného členského státu potvrzují sociální povahu služeb poskytovaných na jeho území.

25. Opravným daňovým výměrem ze dne 4. října 2018 bylo společnosti Momtrade každopádně odepřeno osvobození těchto služeb od daně. Tato společnost podala proti tomuto výměru žalobu. Administrativen sad Ruse (Správní soud v Ruse, Bulharsko) jako soud prvního stupně měl za to, že čl. 40 bod 1 ZDDS odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Aby bylo možno použít osvobození od daně podle čl. 40 bodu 1 ZDDS, musí kontrolovaná osoba prokázat, že se

³ – Ministerstvo na truda i socialnata politika

jedná o činnost sociální povahy jak podle bulharského práva, tak i podle práva toho členského státu, na jehož území je služba poskytována. Soud měl za to, že tato sociální povaha nebyla z hlediska bulharské právní úpravy prokázána. Její nezbytnou podmínkou je posouzení potřeby osoby, k němuž zde nedošlo a nebylo ani podloženo dokumenty.

26. Podle uvedeného soudu společnost Momtrade nepředložila žádosti o poskytování sociálních služeb, sociální posouzení, návrhové zprávy, individuální plány a seznam zákazníků, které jsou podle bulharských právních ustanovení nezbytné, nýbrž pouze smlouvy a příslušné dotazníky.

27. Dále soud konstatoval, že služby spojené s péčí o starší osoby nejsou sociální činností ve smyslu čl. 40 bodu 1 ZDDS, neboť byla poskytována pouze pomoc související s vedením domácnosti. Pracovníci nebyli povinni provádět činnosti, které souvisely se zdravotním stavem osob. Neměli ani vzdělání, z něhož by vyplývalo, že jsou schopni poskytovat lékařskou péči.

28. Soud prvního stupně proto daňovou povinnost stanovenou v opravném daňovém výměru do velké míry potvrdil. Společnost Momtrade podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek. Příslušný kasační senát si pokládá otázku, na základě jakých kritérií má být posuzováno, zda se jedná o sociální činnost.

29. Varchoven kasacionen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) se tedy rozhodl řízení přerušit a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1. Musí být čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že umožňuje obchodní společnosti, která je v členském státě (v projednávané věci v Bulharsku) registrována jako poskytovatelka sociálních služeb, dovolávat se tohoto ustanovení pro využití osvobození od daně pro sociální služby poskytované fyzickým osobám, které jsou státními příslušníky jiných členských států, na území těchto států? Je pro odpověď na tuto otázku relevantní, že příjemci služeb byli zprostředkováni obchodními společnostmi, které jsou registrovány v členských státech, v nichž jsou služby poskytovány?
2. V případě kladné odpovědi na první otázku, podle jakých kritérií a jakého práva – podle bulharského a/nebo rakouského a německého – musí být při výkladu a použití uvedeného unijního ustanovení zkoumáno, zda je společnost, která je předmětem daňové kontroly, uznávána za „subjekt sociální povahy“, a zda je splněn požadavek, že se jedná o služby „úze související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“?
3. Postačuje podle tohoto výkladu registrace obchodní společnosti jako poskytovatelky sociálních služeb, které jsou definovány ve vnitrostátním právu, aby bylo možno mít za to, že společnost patří mezi „subjekty, jež dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“?

30. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření daňové orgány Bulharské republiky a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se ústní část řízení nebude konat.

IV. Analýza

31. Vzhledem k tomu, že odpovědi na první a třetí otázku relativně jednoznačně vyplývají ze směrnice o DPH resp. z judikatury Soudního dvora, budu se nejprve věnovat těmto otázkám (k tomu body A. a B.) Následně rozeberu druhou otázku, která se skládá ze dvou částí, jež je

nezbytné posoudit samostatně. Předkládající soud zaprvé žádá o výklad výrazu „služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ a jak mají být prokázány. Jde tedy o existenci služby, která je jako taková osvobozena od daně (k tomu bod C) a již poskytují domovy důchodců, veřejnoprávní zařízení nebo jiné uznané subjekty. Zadruhé je nezbytné vyjasnit, jak má být vykládán výraz „dotyčný členský stát“, který tyto „jiné subjekty“ uznává za subjekty sociální povahy, aby spadaly do osobní působnosti osvobození od daně (k tomu bod D.)

A. Přímá použitelnost čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH (první otázka)

32. Cílem první otázky je vyjasnit, zda se společnost Momtrade může dovolávat přímo článku 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Z judikatury Soudního dvora⁴ vyplývá, že pokud nebyla včas přijata prováděcí ustanovení, může se jednotlivec vůči všem vnitrostátním ustanovením, která nejsou v souladu se směrnicí, dovolávat ustanovení směrnice, jež jsou z hlediska svého obsahu bezpodmínečná a dostatečně přesná. Podmínkou je, že tato ustanovení musí být takové povahy, že stanoví práva, jež může jednotlivec uplatnit vůči státu.

33. Soudní dvůr přitom ve vztahu k čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH již rozhodl, že tento článek (resp. obsahově stejné předchozí ustanovení článku 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice) dostatečně přesně a bezpodmínečně uvádí činnosti, které jsou osvobozeny od daně⁵.

34. Výraz „subjekty, jež dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ovšem přiznává členským státům uvážení při posouzení, zda určitým subjektům sociální povahu přiznají⁶. Dodrží-li členské státy meze uvážení, které jim přiznává čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, nemůže jednotlivec vůči dotyčnému členskému státu dosáhnout uznání za subjekt sociální povahy tím, že se bude dovolávat tohoto ustanovení⁷.

35. Domáhá-li se ale jednotlivec uznání za subjekt sociální povahy, je na vnitrostátním soudu, aby posoudil, zda příslušné orgány dodržely meze prostoru pro uvážení s přihlédnutím k zásadám unijního práva, a zejména zásadě rovného zacházení⁸. V tomto rozsahu se pak jednotlivec může navzdory přiznaného uvážení odvolávat na čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH⁹.

36. Ohledně první otázky předkládajícího soudu je nezbytné vyjasnit, že to platí nezávisle na tom, zda se místo poskytnutí služby řídí zásadou země určení nebo země původu, jakož i nezávisle na tom, zda tato služba byla zprostředkována zprostředkovatelem.

B. K požadavkům na účinné uznání (třetí otázka)

37. Třetí otázka směřuje k tomu, zda registrace obchodní společnosti jako poskytovatelky sociálních služeb postačuje k tomu, aby bylo možno hovořit o tom, že se jedná o účinně uznaný subjekt ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

⁴ – Rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51), ze dne 26. září 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, bod 36), a ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25).

⁵ – Rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 53). Rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 47) hovoří o autonomních pojmech unijního práva, které musí být definovány na úrovni Evropské unie.

⁶ – Rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie (C-492/08, EU:C:2010:348, bod 41 k bodu 15 přílohy III).

⁷ – Rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 55).

⁸ – Rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 45), a ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 56).

⁹ – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32), a ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 61).

38. Vnitrostátním orgánům přísluší určit, které subjekty budou uznány za subjekty sociální povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH¹⁰. Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH neupřesňuje podmínky ani způsoby uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy. V zásadě tedy musí pravidla, podle kterých mohou být tyto subjekty takto uznány, stanovit vnitrostátní právo každého členského státu¹¹.

39. V této souvislosti ovšem z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za účelem uznávání jiných než veřejnoprávních subjektů za subjekty sociální povahy musí vnitrostátní orgány v souladu s unijním právem a za přezkumu vnitrostátními soudy vzít v úvahu několik skutečností.

40. Mezi tyto skutečnosti může patřit existence zvláštních ustanovení, ať vnitrostátních nebo regionálních, zákonných nebo podzákonných, daňových nebo z oblasti sociálního zabezpečení, povaha obecného zájmu činností dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti jsou již takto uznány, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb nesou případně z velké části zdravotní pojišťovny nebo jiné subjekty sociálního zabezpečení¹². Rovněž je možné vzít v úvahu cíle, které subjekt sleduje jako celek, a stálost jeho sociální činnosti¹³.

41. Zároveň z toho vyplývá, že členským státům není dovoleno kvalifikovat soukromé entity sledující cíl dosahování zisku (jako společnost Momtrade v projednávané věci) jako subjekty sociální povahy pouze z toho důvodu, že poskytují rovněž služby sociální povahy¹⁴. Pouhá skutečnost, že obchodní společnost je registrována jako poskytovatelka sociálních služeb u státní agentury, proto nemůže být sama o sobě postačující k tomu, aby bylo možno usuzovat, že subjekt byl uznán za subjekt sociální povahy, aniž došlo k nesprávnému posouzení. Mohlo by tomu být jinak, pokud by tato registrace byla spojena s věcným zkoumáním výše uvedených hledisek, což musí posoudit předkládající soud.

C. K posouzení služeb úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením (druhá část druhé otázky)

42. Druhá část druhé otázky se týká posouzení služby osvobozené od daně, pokud jde jak o kritéria, tak i o použitelné právo a k tomu nezbytné důkazy. Ze znění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vyplývá, že osvobození podle tohoto ustanovení platí pouze pro poskytnutí služeb a dodání zboží „úzce související[ho] se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“. Existence služby osvobozené od daně proto vyplývá již z unijního práva.

43. Podle judikatury Soudního dvora mají být výrazy použité k úpravě osvobození v článku 132 směrnice o DPH vykládány striktně vzhledem k tomu, že představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za

¹⁰ – Rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 57).

¹¹ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 69), ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 43), dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, body 32 a 34), a ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26).

¹² – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 70), ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 44), dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 35), ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 20), a ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a zde citovaná judikatura).

¹³ – Rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie (C-492/08, EU:C:2010:348, bod 45).

¹⁴ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 72), ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie (C-492/08, EU:C:2010:348, body 42 a 44), a ze dne 28. července 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, body 61 a 63).

protiplnění¹⁵. Výklad ovšem nesmí být ani příliš restriktivní¹⁶, protože výklad těchto výrazů musí respektovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, a být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními. Toto pravidlo restriktivního výkladu proto podle názoru Soudního dvora neznamena, že by výrazy použité v článku 132 k vymezení osvobození od daně měly být vykládány způsobem, který by tato osvobození zbavil jejich účinku¹⁷.

44. Soudní dvůr tak vyžaduje teleologický výklad ustanovení o osvobození od daně, který respektuje cíle osvobození od daně a zásadu neutrality. Při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH je navíc nezbytné vzít v úvahu i čl. 134 písm. a), který vyžaduje, aby dotyčné poskytnutí služby bylo nezbytné pro uskutečnění plnění, která spadají do sociální péče nebo sociálního zabezpečení¹⁸.

45. Soudní dvůr již přitom rozhodl, že služby všeobecné péče a zaopatření v domácnosti poskytované službou ambulanční péče osobám ve stavu fyzické či ekonomické závislosti v zásadě představují služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením¹⁹. Stejně tak musí být za takové služby považovány rovněž služby poskytované osobám, které se nacházejí ve stavu duševní závislosti, a určené k jejich ochraně při úkonech v občanském životě, pokud by tyto osoby riskovaly, že poškodí své finanční nebo jiné zájmy²⁰. Nespadá do toho však zajišťování zaměstnanců, protože to jako takové nepředstavuje poskytování služeb obecného zájmu uskutečňované v sociální oblasti. V tomto ohledu je irelevantní, zda jsou dotčení zaměstnanci pečovateli či zda jsou přiděleni k uznaným pečovatelským zařízením²¹.

46. Zda je dotčená služba osvobozena od daně, musí vyjasnit členský stát, jemuž směrnice přiznává daňovou pravomoc. V právu v oblasti daně z přidané hodnoty se tak děje prostřednictvím místa poskytnutí služby. U služeb poskytovaných osobám povinným k dani je to podle článku 44 směrnice o DPH zásadně místo, kde má příjemce služby sídlo ekonomické činnosti (zásada země určení). U služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani je to podle článku 45 směrnice o DPH místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti (zásada země původu). V některých zvláštních ustanoveních týkajících se místa (jako např. článek 54 směrnice o DPH) se právo zdanění řídí místem, kde byla činnost skutečně vykonána (zásada místa činnosti).

47. V projednávané věci se jedná o služby poskytované osobám nepovinným k dani, takže státem, který má daňovou pravomoc, je podle článku 45 směrnice o DPH Bulharsko. Z tohoto důvodu rozhoduje bulharský zákon o DPH, pokud jím byla správně provedena směrnice o DPH, o tom, zda byla poskytnuta služba osvobozená od daně. Není přitom relevantní, zda by také německý

¹⁵ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 57), ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28), ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 17), ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22), a ze dne 7. září 1999, Zimmermann (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 12).

¹⁶ – Rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 32 hovoří o tom, že tento pojem „nevyžaduje zvláště úzký výklad“).

¹⁷ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 57), ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28), ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 17), a ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22).

¹⁸ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 59), a ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 31); v tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 9. února 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, bod 25).

¹⁹ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 62), a ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 23), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 44).

²⁰ – Rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 63).

²¹ – Rozsudek ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 28).

nebo rakouský Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu) posuzoval dotčenou službu jako službu sociální péče osvobozenou od daně. V harmonizované oblasti práva, jako je právo daně z přidané hodnoty, by ovšem takové posouzení mělo být ideálně stejné.

48. Skutečnost, zda příslušná ustanovení ZDDS správně provádí směrnici o DPH, musí posoudit předkládající soud. Není-li tomu tak, může se osoba povinná k dani – jak bylo uvedeno výše (body 32 a násl.) – dovolávat přímo směrnice o DPH. V obou případech však musí osoba povinná k dani poskytnout součinnost při posouzení, zda jsou dotčené služby skutečně službami osvobozenými od daně. Tato součinnost může zahrnovat i předložení důkazů. Jaké důkazy to jsou a jak mají být poskytnuty, směrnice o DPH naproti tomu nestanoví.

49. Bez takovéto úpravy v unijním právu spadá podoba požadavků na takové důkazy do pravomoci členských států (zásada procesní autonomie). Jak Soudní dvůr již rozhodl, členské státy mají v tomto ohledu rozhodovací prostor²² a mohou samy stanovit postupy. V detailech však nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných situací vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti), a v praxi nesmí znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity)²³.

50. Nezdá se, že by v projednávané věci byla porušena zásada rovnocennosti. Stejně tak není zjevné ani porušení zásady efektivity. Je zřejmé, že určité důkazy požadované pro ověření, zda se jedná také o službu osvobozenou od daně, jsou vhodné, nezbytné a většinou i přiměřené. Platí to tím spíše, pokud jsou služby uskutečňovány mimo oblast kontroly bulharských finančních orgánů (v projednávané věci v Německu nebo Rakousku). Domnívám se, že využití osvobození od daně tím v zásadě není prakticky znemožněno. Definitivní posouzení však přísluší předkládajícímu soudu.

D. K „dotyčnému členskému státu“, který subjekty uznává (první část druhé otázky)

1. Popis problému

51. O otázce, zda se jedná o služby úzce spojené se sociální péčí, tedy rozhoduje Bulharsko. Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH ovšem vyžaduje, že tuto službu musí poskytovat určitá osoba povinná k dani. Služby tohoto druhu osvobozené od daně mohou být poskytovány pouze „domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“.

52. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci přichází do úvahy pouze poslední možnost, je rozhodující, zda je společnost Momtrade takovýmto uznaným subjektem. Je možné, že Bulharsko společnost Momtrade za takovýto subjekt uznává, ačkoliv pouhá skutečnost, že obchodní společnost je registrována u státní agentury jako poskytovatelka sociálních služeb, není sama o sobě postačující (viz k tomu výše body 40 a násl.). V místě výkonu činnosti resp. v zemích určení, v Německu a Rakousku, společnost Momtrade zjevně za takovýto subjekt uznána nebyla.

²² – Viz k neexistenci úpravy úročení v právu upravujícím DPH: Rozsudky ze dne 23. dubna 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 37), ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20 – Autonomie), ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39), a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 29).

²³ – Rozsudky ze dne 16. července 2020, UR (Povinnost advokátů k DPH (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 25), ze dne 4. března 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58), ze dne 10. července 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54), ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20), ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17) a ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24).

Předpokládáme-li, že Bulharsko společnost Momtrade za takovýto subjekt platně uznala, musí být k odpovědi na první část druhé otázky vyjasněno, který „dotyčný členský stát“ musí o tomto uznání rozhodnout.

53. Směrnice o DPH hovoří pouze o „dotyčném členském státu“. Při prvoplánovém posouzení je „dotyčný členský stát“ z hlediska práva v oblasti daně z přidané hodnoty také členský stát místa poskytnutí služby. Ten totiž, jak například uvádí Komise ve vyjádření, musí nakonec provést zdanění.

54. Ustanovení o místě plnění ale byla právě pro služby s účinkem k 1. lednu 2010 pozměněna²⁴. Účelem této změny bylo dostat povaze daně z přidané hodnoty jako spotřební daně²⁵ i při daňové pravomoci příslušného členského státu. Z tohoto důvodu má daňovou pravomoc zásadně ten stát, kde se uskutečňuje spotřeba (zásada místa určení). Pokud ovšem tato úprava vede k problémům při provádění, jako je tomu u služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani, viz článek 45 směrnice o DPH, použije se zásada země původu. Tento smysl zásady země původu, tedy zamezení problémům při provádění, však nelze podle mého názoru bez dalšího přenést na smysl uznání jiných subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

55. Nejjednodušším řešením by mohlo být, kdyby se i v tomto případě vycházelo ze země původu. Hovoří pro to skutečnost, že místem poskytnutí služby osobám nepovinným k dani je obvykle země původu, která má rovněž daňovou pravomoc. V projednávané věci by pak pro uznání bylo příslušné Bulharsko. Na druhé straně by při tomto řešení členský stát, který má velmi přísné požadavky na uznání (např. pokud jde o kvalitu), podnikům se sídlem na svém území ztěžoval poskytování přeshraničních služeb úzce spojených se sociální péčí. V opačném případě by naproti tomu bylo pro takové podniky výhodné usadit se v tom státě, který má nejméně přísné požadavky na uznání. V obou případech by tak výsledkem bylo narušení hospodářské soutěže v zemi určení – tam, kde jsou služby přijímány a spotřebovávány.

56. Právo v oblasti daně z přidané hodnoty je harmonizováno ale právě proto, že má ze své podstaty mimořádnou vazbu na vnitřní trh a takovýmto narušením hospodářské soutěže je třeba předcházet. Směrnice o DPH se proto zakládá na pravomoci poskytnuté článkem 113 SFEU a nemusí, na rozdíl od jiných daní (zejména na rozdíl od daně z příjmů), splňovat zvláštní požadavky článku 115 SFEU.

57. Není proto jisté, zda je „dotyčným členským státem“ skutečně myšlen stát místa poskytnutí služby podle práva v oblasti DPH. Platí to tím spíše, že místo poskytnutí služby závisí na povaze příjemce služby. V případě, že by stejná služba byla ve stejném (cizím) členském státě poskytována osobě nepovinné k dani (např. péče o fyzické osoby) a osobě povinné k dani (např. péče jako subdodavatel pro domov důchodců), pak by k tomu byla zapotřebí dvě uznání, protože místo plnění se jednou nachází v zemi určení (zahraničí) a jednou v zemi původu (tuzemsko).

2. Znění

58. Výraz „subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty [...]“ je používán pouze v několika ustanoveních o osvobození od daně, zatímco jiná ustanovení o osvobození od daně hovoří pouze o „uznaných zařízeních“ (viz např. čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH).

²⁴ – Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, Úř. věst. 2008, L 44, s. 11).

²⁵ – Viz jen třetí bod odůvodnění směrnice 2008/8/ES.

59. Již ze srovnání těchto znění lze usuzovat, že „dotyčným členským státem“ by nemusel být myšlen stát, který má daňovou pravomoc. Při výkladu, že dotyčným členským státem je vždy myšlen ten stát, který toto plnění také může zdanit, je totiž tato formulace celkem zbytečná. Bez této formulace je to totiž beztak vždy ten členský stát, v němž se nachází místo poskytnutí služby podle práva v oblasti DPH a který má tedy daňovou pravomoc, jenž prověřuje podmínky daňových povinností a může využít odpovídající prostor pro uvážení.

60. Již samotné znění proto naznačuje, že „dotyčným členským státem“ není vždy myšlen ten členský stát, který je oprávněn plnění zdanit.

3. *Posouzení historie vzniku*

61. Nasvědčuje tomu i historie vzniku tohoto ustanovení. V ustanovení předcházejícím směrnici o DPH bylo osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH upraveno v článku 13 šesté směrnice. Tento článek se ale podle svého tehdejšího nadpisu týkal pouze „Osvobození od daně v tuzemsku“.

62. Podle třetího bodu odůvodnění byla vydáním směrnice o DPH přepracována pouze struktura a znění, aniž byly provedeny věcné změny ve stávajících právních předpisech. Takovéto změny, které byly přesto provedeny, jsou vyčerpávajícím způsobem uvedeny v ustanoveních týkajících se provedení směrnice ve vnitrostátním právu a jejího vstupu v platnost. Ohledně čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH není uvedeno nic.

63. S přihlédnutím k šesté směrnici lze proto vycházet z toho, že osvobozením od daně v *tuzemsku* byly myšleny primárně služby poskytované „domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ obvykle usazenými v tuzemsku, jež své služby uskutečňují v tuzemsku. Dotyčným členským státem, který musí subjekt uznat, by pak byl ten, v němž byla služba uskutečněna. To by bylo v souladu se zásadou země určení.

4. *Teleologický výklad*

64. Rovněž teleologický výklad hovoří proti použití ustanovení o místě poskytnutí služby k určení „dotyčného členského státu“, který rozhoduje o uznání. Jak je uvedeno výše, mají ustanovení týkající se místa poskytnutí služby přiřadit daňové příjmy u přeshraničních dodání zboží a poskytnutí služby jednomu z členských států přicházejících do úvahy. K tomu mohou být použity různé zásady, které buď více odpovídají povaze spotřební daně (zásada země určení, zásada místa uskutečnění činnosti) nebo více zásadě efektivní daňové správy (zásada země původu).

65. Účel osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH a vazba na uznání „dotyčným členským státem“ je ale podle mého názoru jiný. Nejde totiž o naplnění povahy spotřební daně nebo o efektivní daňovou správu, nýbrž zejména o financování jednotlivých sociálních systémů členských států.

66. Účelem tohoto osvobození od daně je totiž snížit náklady na tyto služby a zvýšit tak jejich dostupnost jednotlivcům, kteří je mohou využívat²⁶. Vzhledem k tomu, že většinu těchto nákladů hradí sociální systémy členských států, slouží tedy toto osvobození od daně rovněž k financování sociálních systémů členských států.

67. Z tohoto důvodu Soudní dvůr již několikrát rozhodl, že členský stát nepřekračuje meze své posuzovací pravomoci při uznání jiných subjektů, pokud požaduje, aby náklady dotčených služeb ambulantní péče byly zcela nebo převážně hrazeny zákonnými orgány sociálního zabezpečení nebo sociální péče²⁷.

68. Je-li ovšem uznání jiného subjektu na jedné straně v posuzovací pravomoci členského státu a na druhé straně mají být osvobozením od daně sníženy náklady na péči, kterou převážně hradí příslušné sociální systémy, pak nemůže být místo poskytnutí služby z hlediska práva v oblasti DPH rozhodující. U přeshraničních služeb si totiž lze jen těžko představit, že má být v posuzovací pravomoci země původu (v projednávané věci Bulharska), zda sociální systémy v zemích určení (v projednávané věci německé a rakouské systémy) jsou či nejsou zatíženy daní z přidané hodnoty.

69. To by také vysvětlovalo, proč unijní normotvůrce explicitně vychází z uznání dotčným členským státem. Z teleologického pohledu je dotčným členským státem ten, jehož sociální systémy jsou touto službou dotčeny a má mít proto možnost rozhodnout o uznání poskytovatele služby za subjekt sociální povahy.

70. Pro tento výklad hovoří i formulace v čl. 133 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Podle ní může členský stát podmínit osvobození „jiných subjektů“ tím, že dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány. Tím mohou být myšleny pouze orgány v zemi určení. Jsou-li pro schválení cen na místě relevantní příslušné orgány země určení, nabízí se, že „dotčným členským státem“, který o uznání rozhoduje, je členský stát země určení.

5. Zohlednění zásady neutrality

71. Pro výklad, že členským státem příslušným pro uznání podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH je ten, jehož sociální systémy tyto služby zpravidla platí, a nikoliv ten, v němž se nachází místo poskytování služby podle směrnice o DPH, hovoří také zásada neutrality.

72. Zásada neutrality zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v oblasti výběru DPH zacházeno rozdílně²⁸. S podniky, jež si konkurují, musí být z pohledu práva DPH zásadně zacházeno stejně.

73. Hospodářská soutěž mezi domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty a jinými – dotčným členským státem – uznanými subjekty probíhá zásadně tam, kde jsou služby poskytovány a hrazeny. Společnost Momtrade v tomto smyslu primárně konkuruje subjektům, které poskytují

²⁶ – Rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29), ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, body 41), a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 30).

²⁷ – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 37), v tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 39), a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 53). Podobně v souvislosti se zdravotní péčí osvobozenou od daně: Rozsudek ze dne 7. dubna 2022, I (Osvobození nemocniční péče od DPH) (C-228/20, EU:C:2022:275, bod 61), a ze dne 5. března 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, body 30 a 31).

²⁸ – Viz rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

srovnatelné služby v Německu nebo Rakousku. Tato hospodářská soutěž by mohla být podstatně narušena, pokud by členské státy prostřednictvím vlastní praxe uznávání v zemi původu mohly mít vliv na náklady činnosti v zemi určení.

74. Toto narušení hospodářské soutěže by nastalo ve všech situacích, kdy je praxe uznávání v členských státech rozdílná. Prostor pro uvážení, který členské státy mají (k tomu viz výše body 38 a násl.), téměř vylučuje jednotnou praxi. Ten členský stát, jenž stanoví nejpřísnější podmínky pro uznání, by podniky, které mají na jeho území sídlo ekonomické činnosti, znevýhodňoval u služeb v rámci článku 45 směrnice o DPH. Ten členský stát, jenž stanoví nejméně přísné podmínky pro uznání, by podniky, které mají na jeho území sídlo ekonomické činnosti, u služeb v rámci článku 45 směrnice o DPH zvyhodňoval.

75. V souladu s tím vydává Bulharsko, jak tvrdí bulharská daňová správa, rozhodnutí o uznání, které platí pouze pro služby na území Bulharska. V projednávané věci by tak Německo a Rakousko musely rozhodnout o tom, zda má být společnost Momtrade uznána za subjekt sociální povahy.

76. Toto rozhodnutí by společnost Momtrade musela předložit bulharským finančním orgánům. Toto rozhodnutí by podle zásady vzájemné důvěry²⁹ muselo být v Bulharsku uznáno. Bulharské finanční orgány by pak pouze ještě ověřily, zda se jedná i o službu úzce spojenou se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením osvobozenou od daně ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Pokud tomu tak není, podléhá služba zdanění; je-li tomu tak, je služba od daně osvobozena. Případné spory, zda bylo rozhodnutí o uznání přijato v mezích posuzovací pravomoci, by musely být rozhodnuty v tom státě, jehož sociální systémy by zpravidla musely hradit náklady, tedy v zemi určení.

77. Tento výklad ovšem vede k tomu, že výše příjmů z daně z přidané hodnoty v Bulharsku je nepřímo ovlivněna rozhodnutím jiného členského státu o uznání (v projednávané věci Německa a Rakouska). Podle mého názoru je to ovšem rovněž odůvodněné zvláštním účelem čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH (snížení nákladů dotčených sociálních systémů – k tomu bod 65 a násl.) a zásadou neutrality hospodářské soutěže.

V. Závěry

78. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) takto:

„1. Jednotlivec se navzdory prostoru pro uvážení přiznaného členským státům může vůči zdaňujícímu členskému státu dovolávat přímo čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. To platí nezávisle na tom, zda se místo poskytnutí služby řídí zásadou místa určení nebo zásadou místa původu a nezávisle na tom, zda byla tato služba zprostředkována zprostředkovatelem.

²⁹ – Viz k této zásadě v rámci spolupráce v oblasti trestního soudnictví: rozsudek ze dne 12. května 2021, Spolková republika Německo (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, bod 80 a zde citovaná judikatura). Viz také rozsudek ze dne 28. září 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, bod 43).

2. Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dotýčným členským státem, který rozhoduje o uznání jiných subjektů, je ten, v němž jsou služby skutečně poskytovány a jehož sociální systémy tyto služby zpravidla hradí. U přeshraničních služeb to může být rovněž členský stát, jemuž směrnice prostřednictvím ustanovení o místě poskytnutí služby nepřiznává odpovídající daňovou pravomoc.

Otázku, zda dotčená služba představuje službu úzce spojenou se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením a zda je dostatečně prokázána, musí naproti tomu posoudit členský stát, kterému směrnice prostřednictvím ustanovení o místě poskytnutí služby přiznává daňovou pravomoc, výlučně podle vlastního práva (pokud správně provede čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH).

3. Pouhá skutečnost, že obchodní společnost je registrována jako poskytovatelka sociálních služeb u státní agentury, nemůže být sama o sobě postačující k závěru, že byla uznána za subjekt sociální povahy, aniž došlo k nesprávnému posouzení.“