



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

11. května 2023 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. g) – Osvobození od daně poskytnutí služeb úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, jež jsou poskytovány subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy – Poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani v jiném členském státě, než ve kterém je usazen poskytovatel – Posouzení povahy služeb a podmínky subjektu uznaného za subjekt sociální povahy – Určení příslušného vnitrostátního práva – Pojem ‚Dotyčný členský stát‘ “

Ve věci C-620/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 27. září 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 6. října 2021, v řízení

MOMTRADE RUSE OOD

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), předsedkyně senátu, F. Biltgen a J. Passer, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite: S. Petkov,
- za Evropskou komisi: D. Drambozova a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyně,

* Jednací jazyk: bulharština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 1. prosince 2022,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi MOMTRADE RUSE OOD (dále jen „Momtrade“) a Direktorem na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „Odvolání a záležitosti daní a sociálního zabezpečení“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko) (dále jen „Direktor“) ve věci výměru daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

- 3 Článek 45 směrnice o DPH uvádí:
„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.“
- 4 Hlava IX této směrnice se týká osvobození od DPH.
- 5 Kapitola 1 uvedené hlavy IX, nadepsaná „Obecné ustanovení“, obsahuje článek 131 uvedené směrnice, který stanoví:
„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“
- 6 Kapitola 2 téže hlavy IX, nadepsaná „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, obsahuje články 132 až 134 směrnice o DPH.

7 Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice stanoví:

„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.“

8 Článek 133 uvedené směrnice zní:

„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:

- a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;
- b) dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;
- 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;
- d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

[...]“

9 Článek 134 téže směrnice zní takto:

„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; nebo
- b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

Směrnice 2008/8

- 10 Body 3 a 5 odůvodnění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, uvádějí:

„(3) Veškeré poskytnutí služeb by se v zásadě mělo zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. Pokud by v tomto smyslu mělo dojít ke změně obecného pravidla o místě poskytnutí služby, by byly přesto z administrativních i politických důvodů nutné určité výjimky z tohoto obecného pravidla.

[...]

(5) V případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani by se mělo nadále postupovat podle obecného pravidla, že místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti.“

Bulharské právo

Ústava Bulharské republiky

- 11 Článek 26 odst. 2 Ústava Bulharské republiky stanoví:

„Cizinci s bydlištěm v Bulharské republice mají veškerá práva a povinnosti stanovené touto Ústavou s výjimkou práv a povinností, pro které je podle Ústavy a zákona vyžadována bulharská státní příslušnost.“

Zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení

- 12 Článek 122 odst. 1, Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„Správce daně může použít částku daně stanovenou v souladu s příslušným zákonem s ohledem na základ uvedený v odstavci 2, který sám určí, a to za následujících okolností:

[...]

3. pokud byly v účetnictví použity falešné nebo nepřesné doklady;

4. v případě absence nebo nepředložení účetnictví vedeného v souladu se [Zákonem za sčtovodstvoto (zákon o účetnictví)] nebo pokud vedené účetnictví neumožňuje stanovit základ daně, jakož i pokud potřebné doklady nezbytné pro stanovení základu daně nebo povinných příspěvků na sociální zabezpečení byly zničeny neplatným způsobem;

[...]“

ZDDS

- 13 Podle čl. 21 odst. 1 zákona za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) (DV č. 63, ze dne 4. srpna 2006), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „ZDDS“):

„Je-li příjemcem osoba nepovinná k dani, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel sídlo samostatné ekonomické činnosti.“

- 14 Článek 38 ZDDS zní takto:

„(1) Plnění osvobozená od daně jsou plnění uvedená v této kapitole.

(2) Od daně jsou osvobozena rovněž plnění uvnitř Společenství, která by byla osvobozena od daně podle této kapitoly, pokud by byla uskutečněna v tuzemsku.

(3) Od daně je osvobozeno rovněž každé pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání v tuzemsku je podle této kapitoly osvobozeno od daně.

[...]“

- 15 Článek 40 ZDDS stanoví:

„Plněním osvobozeným od daně je:

1. poskytování sociálních služeb ve smyslu [zákonu za socialno podpomagane (zákon o sociální pomoci)];

[...]“

- 16 Článek 67 ZDDS zní:

„(1) Výše daně se určí vynásobením základu daně sazbou daně.

(2) Není-li při sjednávání plnění výslovně uvedeno, že je daň splatná zvlášť, má se za to, že je zahrnuta v dohodnuté ceně.

(3) Má se za to, že daň je zahrnuta v deklarované ceně v případě dodání zboží, které je předmětem komerčního maloobchodního dodání.

[...]“

ZSP

- 17 Článek 16 Zakona za socialno podpomagane (zákon o sociální pomoci) (DV č. 56 ze dne 19. května 1998), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „ZSP“), stanoví:

„(1) Poskytování sociálních služeb spočívá v sociální práci zaměřené na podporu osoby s cílem:

1. obstarání každodenních činností;
2. sociálního začlenění.

(2) Sociální služby jsou poskytovány na základě individuálního posouzení potřeb a s ohledem na přání a osobní volbu dané osoby.

[...]“

- 18 Článek 18 ZSP ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení zní:

„(1) Sociální služby jsou poskytovány:

1. státem;
2. obcemi;
3. bulharskými fyzickými osobami zapsanými v souladu s [Targovskim zakonom (obchodní zákoník)] a právníckými osobami;
4. fyzickými osobami vykonávajícími obchodní činnost a právníckými osobami registrovanými podle práva jiného členského státu Evropské unie nebo jiného členského státu Evropského hospodářského prostoru [(EHP)].

(2) Osoby uvedené v odstavci 1 bodech 3 a 4 mohou poskytovat sociální služby pouze až po zápisu do rejstříku vedeného u [Agencija za socialno podpomagane (Agentura pro sociální pomoc)].

(3) Osoby uvedené v odstavci 1 bodech 3 a 4 mohou poskytovat sociální služby pro děti do 18 let po získání oprávnění a zápisu do registru uvedeném v odstavci 2.

(4) Podmínky registrace jsou stanoveny v prováděcím nařízení k zákonu.“

- 19 Odstavec 1 doplňujících ustanovení ZSP ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

[...]

6. ‚sociálními službami‘: činnosti, které osobám pomáhají a rozšiřují jejich možnosti vést samostatný život: jsou vykonávány ve specializovaných zařízeních a v komunitě;

7. „sociálními službami v komunitě“: služby poskytované v rodinném nebo rodině blízkém prostředí.

[...]“

Prováděcí nařízení k ZSP

20 Článek 40 Pravidel za přilagane na ZSP (prováděcí nařízení k ZSP), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„(1) Osoby, které chtějí využít sociálních služeb, podají písemnou žádost podle svého aktuálního bydliště:

1. řediteli ředitelství sociální pomoci pro sociální služby spadající pod činnosti svěřené státem v souladu s přílohou č. 9;
2. starostovi obce pro sociální služby poskytované obcí;
3. vedoucímu orgánu, pokud je poskytovatelem sociálních služeb fyzická osoba registrovaná v souladu s obchodním zákoníkem nebo právnická osoba.

(2) K žádosti uvedené v odstavci 1 se přiloží:

1. doklad totožnosti (k nahlédnutí);
2. případně kopie zdravotní karty;
3. případně kopie rozhodnutí Lekarska konsultativna komisija (LKK) [Lékařská poradní komise (LKK)], Teritorialna ekspertna lekarska komisija (TELK) [Územní odborná lékařská komise (TELK)], Nacionalna ekspertna lekarska komisija (NELK) [Národní odborná lékařská komise (NELK)].

(3) Poskytovatel sociálních služeb může případně požádat o další dokumenty.

(4) Na základě žádosti a přiložených dokumentů, jakož i v případech uvedených v čl. 27 odst. 7 provede orgán uvedený v odstavci 1 bodech 1 až 3 ve lhůtě 20 dnů sociální posouzení potřebnosti sociálních služeb dané osoby v souladu s přílohou č. 10 a zaznamená ho do zprávy o projektu podle vzoru uvedeného v příloze č. 8. V případech uvedených v čl. 27 odst. 7 podá osoba žádost po provedení sociálního posouzení.

[...]“

21 Článek 40d tohoto nařízení zní takto:

„(1) Poskytovatelé sociálních služeb vypracují individuální plán po posouzení potřeb každého příjemce a definují cíle, jichž má být dosaženo.

(2) Plán uvedený v odstavci 1 zahrnuje činnosti za účelem zajištění:

1. každodenních potřeb;
2. zdravotních potřeb;
3. vzdělávacích potřeb;
4. rehabilitačních potřeb;
5. volnočasových potřeb;
6. potřeb kontaktů s rodinou, přáteli, blízkými a dalšími osobami.

[...]

22 Článek 40e uvedeného nařízení zní:

„(1) Poskytovatel sociálních služeb vede rejstřík příjemců.

(2) Tento rejstřík obsahuje následující informace:

1. jméno, bydliště a/nebo současnou adresu, datum narození a rodinnou situaci příjemců;
2. akt umístění nebo přijetí do sociální služby;
3. jméno, bydliště a/nebo aktuální adresa a telefonní číslo poručníka, opatrovníka nebo blízkého příbuzného příjemců;
4. jméno, adresa a telefonní číslo ošetřujícího lékaře příjemců;
5. datum umístění/přijetí do sociální služby;
6. datum odchodu;
7. datum, čas a důvod smrti, pokud příjemce zemřel ve specializovaném zařízení nebo jedná-li se o sociální službu v komunitě.

(3) Poskytovatel vede knihu, která je očíslovaná, svázaná a opatřená razítkem specializovaného zařízení a jež obsahuje:

1. soupis peněz a věcných hodnot poskytnutých ubytovanými za účelem jejich uchování;
2. datum, kdy byly peníze či věcné hodnoty uloženy;
3. datum, kdy byla ubytovaným vrácena určitá peněžité částka či věcná hodnota nebo kdy byly jejich jménem použity na jejich žádost, jakož i účel, ke kterému byly použity;
4. jméno a funkci osoby odpovědné za uchování peněz a jiných věcných hodnot.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 23 Momtrade je společností s ručením omezeným se sídlem na území Bulharské republiky. Tato společnost je v tomto členském státě registrována k DPH ode dne 24. června 2014. Kromě toho je zapsána u Agentury pro sociální pomoc jakožto poskytovatelka sociálních služeb a má osvědčení o registraci pro osobní asistenci, sociální pomoc a pomoc v domácnosti pro seniory.
- 24 Příjemci služeb poskytovaných společností Momtrade jsou senioři s bydlištěm v Německu a Rakousku. Podle smluv uzavřených mezi touto společností a jejími zákazníky spočívají poskytované služby v poskytování osobní péče a pomoci v domácnosti. Jednotlivé povinnosti poskytovatele jsou podrobně popsány v dotazníku připojeném k uvedeným smlouvám, sestaveném agenturou registrovanou v Německu nebo Rakousku, která má za úkol nalézt zákazníky a doporučit jim uvedenou společnost. Tyto povinnosti zahrnují poskytování péče a pomoci v domácnosti starším osobám se zdravotními problémy.
- 25 V rámci kontrolního řízení provedeného bulharskými daňovými orgány za období od 24. června 2014 do 31. prosince 2015 měly tyto orgány za to, že jelikož služby poskytované společností Momtrade byly fakticky poskytovány na území Spolkové republiky Německo a Rakouské republiky, musí tato společnost, aby si mohla nárokovat osvobození od DPH podle čl. 40 bodu 1 ZDDS, předložit důkazy potvrzující v souladu s německými a rakouskými právními předpisy sociální povahu služeb poskytnutých na území těchto členských států v průběhu tohoto období.
- 26 Vzhledem k tomu, že bulharské daňové orgány konstatovaly, že společnost Momtrade takové důkazy nepředložila, vydaly dne 4. října 2018 vůči této společnosti daňový výměr, kterým byla stanovena pohledávka DPH za uvedené období. Tento výměr byl Direktorem potvrzen.
- 27 Společnost Momtrade podala žalobu k Administrativen sad Ruse (správní soud v Ruse, Bulharsko), kterou napadla daňový výměr uvedený v předchozím bodě. Tento soud snížil výši pohledávky stanovené v tomto výměru a ve zbývající části uvedený výměr potvrdil. V této souvislosti uvedený soud poté, co konstatoval, že čl. 40 bod 1 ZDDS provedl čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, potvrdil neexistenci sociální povahy služeb poskytovaných touto společností na území Spolkové republiky Německo a Rakouské republiky z důvodu, že uvedená společnost nepředložila úřední doklady vydané příslušnými orgány těchto členských států, které by takovou povahu dokládaly.
- 28 Proti rozsudku Administrativen sad Ruse (správní soud v Ruse) byly podány dva kasační opravné prostředky, z nichž první podal Direktor a druhý společnost Momtrade k předkládajícímu soudu, kterým je Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko).
- 29 Tento soud uvádí, že podle jeho judikatury musí být čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že neukládá členským státům povinnost osvobodit od daně sociální služby poskytované státním příslušníkům jiného členského státu mimo jejich území. Tento výklad vychází z čl. 26 odst. 2 Ústavy Bulharské republiky.
- 30 Předkládající soud má přitom za to, že k dosažení cíle sledovaného článkem 132 směrnice o DPH je irelevantní, že poskytovatelé a příjemci služeb, kteří mohou být osvobozeni od DPH, se zdržují nebo jsou usazeni na území jediného členského státu nebo dvou členských států.

- 31 Dále vzhledem k tomu, že příjemci služeb jsou fyzické osoby, a sice osoby nepovinné k dani, je místem poskytnutí těchto služeb místo, kde má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti, v daném případě území Bulharské republiky. Pokud by tedy byl výklad čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH zvolený Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) správný, poskytovatelé sociálních služeb se sídlem v Bulharsku by byli vystaveni rozdílnému daňovému zacházení podle toho, zda poskytují služby na území Bulharské republiky, nebo na území jiného členského státu cizím státním příslušníkům, což se podle předkládajícího soudu jeví jako nepřijatelné, a to i v případě chybějící úplné daňové harmonizace v oblasti DPH.
- 32 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení 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 [Bulharské republice]) 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 ‚úzce 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, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy‘?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 33 Direktor zpochybňuje přípustnost projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce z důvodu, zaprvé že odpovědi na otázky položené předkládajícím soudem nevzbuzují žádnou pochybnost s ohledem nejen na jasnost článků 132 a 133 směrnice o DPH, ale i na judikaturu Soudního dvora týkající se těchto ustanovení a zadruhé že jsou uvedené otázky hypotetické.
- 34 V této souvislosti je nutné připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU je věc pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se položené otázky týkají výkladu unijního práva, je tudíž Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout. Soudní dvůr smí rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu původního řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky

nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 31. ledna 2023, Puig Gordi a další, C-158/21, EU:C:2023:57, body 50 a 51, jakož i citovaná judikatura).

- 35 V projednávané věci se otázky položené předkládajícím soudem, které vyvstaly v rámci sporu mezi společností a vnitrostátním daňovým orgánem, který odmítá osvobodit tuto společnost od DPH na základě čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, týkají podmínek pro uplatnění tohoto osvobození od daně, a zejména výkladu pojmů „subjekty [uznávané] za subjekty sociální povahy“ a „poskytování služeb [...] úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu tohoto ustanovení, aby předkládající soud mohl určit, zda jsou služby poskytované uvedenou společností osvobozeny od DPH, a rozhodnout tak o legalitě daňového výměru dotčeného ve věci v původním řízení.
- 36 Za těchto podmínek se nejeví, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, ani že problém vznesený předkládajícím soudem je hypotetický, jelikož Soudní dvůr má kromě toho k dispozici skutkové a právní poznatky nezbytné pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny.
- 37 Skutečnost, že podle Direktora není pochyb o výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, nemá vliv na přípustnost těchto otázek.
- 38 Jak již totiž Soudní dvůr rozhodl, i když o odpovědi na položené otázky nelze rozumně pochybovat, nestanou se proto tyto otázky nepřipustnými (rozsudek ze dne 27. března 2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana a Iberdrola Distribución Eléctrica, C-300/13, nezveřejněný, EU:C:2014:188, bod 18 a citovaná judikatura).
- 39 Z toho vyplývá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K předběžným otázkám

K první otázce

- 40 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že poskytování sociálních služeb fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než ve kterém má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti, může být osvobozeno od daně na základě tohoto ustanovení, a dále zda má na uvedený výklad vliv skutečnost, že uvedený poskytovatel využil společnost se sídlem v tomto jiném členském státě ke kontaktování svých zákazníků.
- 41 Podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně 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.
- 42 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že při výkladu ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí [rozsudek ze dne 7. dubna 2022, I (Osvobození nemocniční péče od DPH), C-228/20, EU:C:2022:275, bod 33 a citovaná judikatura].

- 43 V tomto ohledu zaprvé ze znění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 vyplývá, že osvobození od daně uvedené v tomto ustanovení podléhá dvěma kumulativním podmínkám, a sice podmínce týkající se povahy poskytovaných služeb, jež musí úzce souviset se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, a podmínce týkající se poskytovatele služeb, jenž musí být veřejnoprávním subjektem nebo jiným subjektem, který dotyčný členský stát uznává za subjekt sociální povahy.
- 44 Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH tedy nepodmiňuje přiznání dotyčného osvobození od daně žádnou podmínkou týkající se místa, kde mají být služby uvedené v tomto ustanovení fakticky poskytovány. Toto ustanovení nepodmiňuje přiznání takového osvobození ani tím, že poskytovatel a příjemce těchto služeb jsou usazeni ve stejném členském státě.
- 45 Za těchto podmínek nelze ze znění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vyvodit, že jsou-li služby uvedené v tomto ustanovení fakticky poskytovány v jiném členském státě, než ve kterém má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti, jsou z osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení vyloučeny.
- 46 Zadruhé, pokud jde o kontext čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, je toto ustanovení součástí kapitoly 2, nazvané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, hlavy IX této směrnice, která obsahuje její články 132 až 134. Z nadpisu této kapitoly vyplývá, že právě povaha obecného zájmu plnění, která jsou v ní uvedena, je hlediskem které unijní normotvůrce považoval za rozhodující pro účely osvobození těchto plnění od DPH. Skutečnost, že uvedená plnění jsou fakticky poskytována na území jednoho členského státu spíše než na území jiného členského státu, přitom na takovou povahu nemá vliv.
- 47 Kromě toho je třeba připomenout, že čl. 133 první pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům vázat osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice na splnění jedné či více podmínek v něm uvedených, které se týkají cílů sledovaných soukromými subjekty poskytujícími služby, na které se vztahuje toto osvobození, jejich správy a cen, které tyto subjekty uplatňují.
- 48 Kromě toho článek 134 uvedené směrnice vylučuje z uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice poskytování služeb podle tohoto článku, pokud nejsou nezbytná pro uskutečnění plnění spočívajících v sociální péči či sociálním zabezpečení nebo pokud je jeho základním účelem získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytující služby uskutečněním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.
- 49 Vzhledem k tomu, že články 133 a 134 směrnice o DPH nestanoví omezení ohledně místa, kde jsou předmětné služby fakticky poskytovány, nemohou mít členské státy pravomoc vyloučit z osvobození od daně uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH služby uvedené v tomto ustanovení, pokud jsou fakticky poskytovány v jiném členském státě, než ve kterém má poskytovatel sídlo (obdobně viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, bod 27 a citovaná judikatura).
- 50 Pokud jde zatřetí o cíl sledovaný osvobozením od daně stanoveným v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, toto osvobození od daně má zajištěním příznivějšího zacházení v oblasti DPH s určitými službami ve veřejném zájmu v sociální oblasti snížit náklady na tyto služby, a zvýšit tak jejich dostupnost jednotlivcům, kteří je mohou využívat (rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29 a citovaná judikatura).

- 51 Výklad čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, který by omezil působnost osvobození od daně, které stanoví, pouze na služby fakticky poskytované v členském státě, ve kterém je poskytovatel usazen, by přitom byl v rozporu s cílem uvedeným v předchozím bodě, jelikož by služby splňující obě podmínky uvedené v tomto ustanovení poskytované v jiném členském státě než ve státě, ve kterém je poskytovatel usazen, osobám vyžadujícím pomoc nebo péči podléhaly DPH, což by nutně vedlo ke zvýšení nákladů na dotyčné služby, čímž by tak byl těmto osobám ztěžán přístup k těmto službám.
- 52 Z doslovného, systematického a teleologického výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH tedy vyplývá, že se osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení vztahuje na každé poskytnutí služeb, které splňuje obě podmínky uvedené v tomto ustanovení a připomenuté v bodě 43 tohoto rozsudku bez ohledu na to, zda je takové poskytnutí služby fakticky vykonáno v členském státě, ve kterém je poskytovatel usazen, nebo v jiném členském státě.
- 53 A konečně z výše uvedených úvah vyplývá, že skutečnost, že poskytovatel, který poskytuje služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, které jsou poskytovány fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než ve kterém je usazen, využil zprostředkovatele usazeného v tomto jiném členském státě ke kontaktování svých zákazníků, je irelevantní pro účely stanovení, zda dotčené služby mohou být osvobozeny od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.
- 54 Jak uvedla Evropská komise, v takovém případě služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením poskytované poskytovatelem fyzickým osobám na jedné straně a služby poskytované zprostředkovatelem, jehož služeb využívá uvedený poskytovatel, na straně druhé představují odlišná a samostatná plnění, která proto musí být posuzována odděleně a být předmětem odlišného zdanění.
- 55 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že jednak poskytování sociálních služeb fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než ve kterém má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti, může být osvobozeno od daně na základě tohoto ustanovení a jednak je v tomto ohledu irelevantní, že uvedený poskytovatel využil společnost se sídlem v tomto jiném členském státě ke kontaktování svých zákazníků.

K druhé otázce

- 56 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud společnost poskytuje sociální služby fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než je členský stát, ve kterém má tato společnost sídlo své ekonomické činnosti, musí být povaha těchto plnění a charakteristické znaky této společnosti pro účely stanovení, zda uvedené služby spadají pod pojem „poskytnutí služeb [...] úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením [...] poskytovaných [...] [subjekty], které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“, ve smyslu tohoto ustanovení, posuzovány podle práva členského státu, ve kterém má uvedená společnost sídlo své ekonomické činnosti, anebo podle práva členského státu, v němž jsou dotčené služby fakticky poskytovány.
- 57 Je třeba připomenout, že osvobození od daně uvedená v článku 132 směrnice o DPH představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (rozsudek ze dne 28. dubna 2022, Happy Education, C-612/20, EU:C:2022:314, bod 27 a citovaná judikatura), a že totéž platí pro zvláštní podmínky

vyžadované pro to, aby se tato osvobození od daně mohla uplatňovat, jakož i pro pojmy a výrazy použité k označení těchto podmínek (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, body 23 a 27, jakož i ze dne 5. října 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, body 24 a 25).

- 58 Jak již Soudní dvůr rozhodl, jestliže podle úvodní věty článku 131 směrnice o DPH členské státy stanoví podmínky osvobození od daně k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, nemohou mít tyto podmínky dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od daně (rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 24, jakož i citovaná judikatura).
- 59 Pokud jde zprv o podmínku, podle níž musí poskytování služeb úzce souviset se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, musí být tato podmínka vykládána ve světle čl. 134 písm. a) směrnice o DPH, který v každém případě vyžaduje, aby dotyčné dodání zboží nebo poskytnutí služeb bylo nezbytné pro uskutečnění plnění, která spadají do sociální péče nebo sociálního zabezpečení (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 citovaná judikatura).
- 60 Kromě toho Soudní dvůr rozhodl, že služby všeobecné péče a zaopatření v domácnosti poskytované službou ambulantní péče osobám ve stavu fyzické či ekonomické závislosti v zásadě představují služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením ve smyslu čl. 132 odstavec 1 písm. g). 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 tyto osoby nejsou schopny je samy zajistit, aniž riskují, že poškodí své finanční nebo jiné zájmy, jelikož právě toto riziko odůvodnilo jejich prohlášení za nesvéprávné (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, body 62 a 63, jakož i citovaná judikatura).
- 61 Pokud tedy veřejnoprávní subjekt nebo soukromoprávní subjekt, který má postavení subjektu uznaného za subjekt sociální povahy pro účely čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, poskytuje takové služby, jako jsou služby uvedené v předchozím bodě, osobám ve stavu fyzické, ekonomické nebo duševní závislosti, je členský stát, v němž je DPH splatná, povinen v souladu s tímto ustanovením osvobodit tyto služby od DPH.
- 62 Za takových okolností tedy tento členský stát nemůže, nemá-li ohrozit autonomní výklad pojmu „poskytnutí služeb [...] úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, a porušit tak toto ustanovení, podřídít uplatnění osvobození od daně, které je v něm stanoveno, podmínce, že dotčené služby mají podle vnitrostátního práva jiného členského státu sociální povahu.
- 63 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že sociální služby dotčené ve věci v původním řízení poskytuje společnost se sídlem v Bulharsku fyzickým osobám s bydlištěm v Německu a Rakousku.
- 64 V souladu s článkem 45 směrnice o DPH je místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti.

- 65 Pro účely uplatnění DPH se tak poskytnutí sociálních služeb fyzické osobě, která má bydliště v jiném členském státě, než je stát, ve kterém má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti, považuje za uskutečněné na území členského státu, ve kterém je poskytovatel usazen, takže tyto služby podléhají DPH v posledně uvedeném členském státě.
- 66 Z toho vyplývá, že v projednávaném případě je členským státem zdanění Bulharská republika.
- 67 V důsledku toho, jak uvedla generální advokátka v bodech 47 a 48 svého stanoviska, musí být posouzení povahy poskytnutí sociálních služeb dotčených ve věci v původním řízení pro účely stanovení, zda představují „poskytnutí služeb [...] úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, provedeno s ohledem na bulharské právní předpisy o DPH, přičemž tato právní úprava musí správně provádět směrnici o DPH, a kdyby tomu tak nebylo, poskytovatel, tedy žalobkyně v původním řízení, by se mohl před předkládajícím soudem přímo dovolávat uvedeného čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice, aby zpochybnil vnitrostátní právní úpravu, která je s tímto ustanovením neslučitelná (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32 a citovaná judikatura).
- 68 Pokud by v této souvislosti z ověření, která musí provést předkládající soud, vyplynulo, že poskytnutí sociálních služeb dotčené ve věci v původním řízení jsou, zejména s ohledem na prvky výkladu uvedené v judikatuře uvedené v bodech 59 a 60 tohoto rozsudku, „poskytnutími služeb [...] úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, a že žalobkyně v původním řízení má postavení „[subjektu], který dotyčný členský stát uznává za subjekt sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení, může si posledně uvedená nárokovat osvobození od daně stanoveného v uvedeném ustanovení.
- 69 Pokud jde zadruhé o podmínku stanovenou v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, podle níž musí být poskytnutí služeb za účelem osvobození od daně uskutečněno veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčný členský stát uznává za subjekty sociální povahy, je třeba připomenout, že toto ustanovení neupřesňuje podmínky ani způsoby uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle nichž mohou být takové subjekty takto uznány, přičemž členské státy mají v tomto ohledu prostor pro uvážení (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, jakož i citovaná judikatura).
- 70 V této souvislosti článek 133 umožňuje členským státům, aby vázaly osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice jiným než veřejnoprávním subjektům na splnění jedné z více podmínek, které jsou vyjmenovány v uvedeném článku 133. Tyto podmínky, které jsou ve směrnici o DPH uvedeny jako fakultativní, mohou členské státy uložit jako dodatečné podmínky za účelem přiznání předmětného osvobození od daně [pokud jde o čl. 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) (nyní článek 133 směrnice o DPH), viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 33 a citovaná judikatura].
- 71 Posuzovací pravomoc, kterou mají členské státy, pokud jde o uznání subjektu za subjekt sociální povahy pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, je neoprávněná k tomu, aby změnila obsah tohoto osvobození tak, že by například kvalifikovaly jako

subjekt sociální povahy ve smyslu tohoto ustanovení soukromý subjekt, který neposkytuje služby obecného zájmu v sociální oblasti nebo jehož forma činnosti nebo podmínky poskytování sociálních služeb, které poskytuje, jsou s takovou povahou neslučitelné.

- 72 Pokud jde o otázku, který členský stát má pravomoc uznat sociální povahu jiných než veřejnoprávních subjektů pro účely osvobození od DPH stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, a zejména o otázku, zda spadá takové uznání, jako v projednávané věci, pokud jsou dotčené sociální služby poskytovány fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než ve kterém má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti, do pravomoci členského státu, v němž je poskytovatel usazen, nebo do pravomoci členského státu, v němž jsou uvedené služby fakticky poskytovány, je třeba připomenout, že směrnice o DPH neobsahuje žádnou definici pojmů uvedených v jejím čl. 132 odst. 1 písm. g), význam a dosah těchto pojmů musí být stanoveny s přihlédnutím nejen ke znění uvedeného ustanovení, ale i k jeho kontextu a cílům sledovaným právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 22. prosince 2022, EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, bod 31 a citovaná judikatura).
- 73 V tomto ohledu zaprvé ze znění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vyplývá, že výraz „dotyčné členské státy“ musí být dán do souvislosti se slovním spojením „členské státy osvobodí od daně“ uvedeným v úvodní větě čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH. Tím, že unijní normotvůrce odkázal na „dotyčné členské státy“, měl na mysli pouze členské státy, které v daném případě musí osvobodit od DPH plnění uvedená v čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice.
- 74 Členskému státu, kterému směrnice o DPH svěruje daňovou pravomoc k tomu, aby tato plnění podléhala DPH, tedy členskému státu zdanění, přitom přísluší, aby tato plnění osvobodil od této daně, jsou-li splněny požadované podmínky.
- 75 Zadruhé výklad čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH ve spojení s článkem 131 této směrnice potvrzuje, že se výraz „dotyčné členské státy“ vztahuje na členské státy zdanění.
- 76 Článek 131 směrnice o DPH, který obsahuje obecná ustanovení použitelná na osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 hlavy IX této směrnice, včetně ustanovení obsažených v článku 132 této směrnice, totiž stanoví, že se tato osvobození uplatňují „za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.
- 77 Z uvedeného článku 131 tak vyplývá, že členskému státu, který musí uplatňovat uvedená osvobození od daně, přísluší, aby v souladu se směrnicí o DPH stanovil podmínky jejich uplatňování, mezi něž patří podmínky umožňující uznat soukromý subjekt za subjekt sociální povahy pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Jak přitom bylo uvedeno v bodě 74 tohoto rozsudku, členským státem, který musí taková osvobození uplatňovat, je členský stát zdanění.
- 78 Kromě toho, pokud by unijní normotvůrce chtěl, aby uznání sociální povahy jiných než veřejnoprávních subjektů pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH spadalo do pravomoci jiného členského státu, než je členský stát, který musí toto osvobození uplatňovat, jako je zejména členský stát, v němž jsou služby fakticky poskytovány, neomezil by se na zmínku o „dotyčných členských státech“.

- 79 Zatřetí, pokud jde o cíl sledovaný čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, jak byl připomenut v bodě 50 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení má zajištěním příznivějšího zacházení v oblasti DPH s určitými službami ve veřejném zájmu v sociální oblasti snížit náklady na dotyčné služby, a zvýšit tak jejich dostupnost jednotlivcům, kteří je mohou využívat (rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29 a citovaná judikatura).
- 80 S ohledem na tento cíl se přitom jeví jako logické, že tím, kdo v mezích posuzovací pravomoci, kterou disponuje, určuje, které soukromé subjekty, jejichž sociální služby, které poskytují, si zaslouží, s ohledem na sociální povahu uvedených subjektů, požívat stejného příznivého zacházení v oblasti DPH, jako je zacházení uplatňované na služby poskytované veřejnoprávními subjekty členského státu, je tento členský stát, který se musí vzdát výběru DPH z poskytování služeb uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, čímž je umožněno snížení ceny, která má být zaplacena jednotlivci, kteří chtějí využít těchto služeb.
- 81 Z doslovného, systematického a teleologického výkladu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH tedy vyplývá, že uznání sociální povahy jiných než veřejnoprávních subjektů pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH spadá do pravomoci členského státu zdanění.
- 82 Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy společnost poskytuje sociální služby fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než ve kterém má tato společnost sídlo ekonomické činnosti, tedy spadá uznání sociální povahy této společnosti pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH do pravomoci nikoli členského státu, v němž jsou tyto služby fakticky poskytovány, v projednávaném případě Spolkové republiky Německo a Rakouské republiky, ale do pravomoci členského státu, v němž má společnost sídlo, v projednávaném případě Bulharské republiky.
- 83 Tento výklad je kromě toho podpořen logikou, na níž jsou založena ustanovení týkající se určení místa poskytnutí služby, reflektovanou v bodech 3 a 5 odůvodnění směrnice 2008/8, jakož i v článku 45 směrnice o DPH, podle níž ke zdanění služeb poskytnutých osobám nepovinným k dani musí dojít v místě, kde je usazen poskytovatel služeb, bez ohledu na to, kde jsou tyto služby fakticky poskytnuty.
- 84 V tomto kontextu se jeví být v souladu s takovou logikou, že stejně jako daňová pravomoc k tomu, aby podléhaly DPH sociálních služby poskytované osobě nepovinné k dani, která má bydliště v jiném členském státě, než ve kterém je poskytovatel usazen, byla pravomoc uznat sociální povahu tohoto poskytovatele pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH určena na základě zásady země původu.
- 85 Konečně je třeba připomenout, že výklad výrazů použitých k označení osvobození od daně v článku 132 směrnice o DPH musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, která brání zejména tomu, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v oblasti vybírání DPH zacházeno rozdílně (rozsudek ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30, jakož i citovaná judikatura).
- 86 Výklad čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, podle kterého uznání sociální povahy tohoto poskytovatele pro účely osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení spadá do pravomoci členského státu, ve kterém jsou služby fakticky poskytovány, by přitom vedl k tomu,

že by bylo poskytnutí služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením ve smyslu tohoto ustanovení společností usazenou v členském státě a tímto státem uznané za subjekt sociální povahy ve smyslu téhož ustanovení ve prospěch osoby nepovinné k dani s bydlištěm v tomto členském státě, osvobozeno od DPH, zatímco poskytnutí týchž služeb toutéž společností nebo jinou společností rovněž usazenou v uvedeném členském státě a uznanou tímto státem za subjekt sociální povahy ve prospěch osoby nepovinné k dani s bydlištěm v jiném členském státě, který neuznává sociální povahu těchto společností, by nebylo osvobozeno od DPH. Je třeba dodat, že tento výklad platí, i když se v souladu s článkem 45 směrnice o DPH obě kategorie plnění považují pro účely DPH za plnění uskutečněná v členském státě, v němž je poskytovatel usazen, a podléhají tedy DPH v tomto členském státě, ať již mají podobný obsah a jsou uskutečňována týmhž poskytovatelem, nebo dvěma poskytovateli s podobnými vlastnostmi.

- 87 Je pravda, že za současného stavu unijního práva může výklad čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, jak vyplývá z bodu 81 tohoto rozsudku, vést k situaci, kdy pokud jde o poskytnutí služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením osobě nepovinné k dani s bydlištěm v jiném členském státě, než ve kterém je poskytovatel usazen, poskytovatel služeb usazený v členském státě, který pro účely osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení stanoví flexibilní požadavky pro uznání sociální povahy soukromých subjektů, by mohl poskytovat služby osvobozené od DPH v členském státě, který v tomto ohledu stanoví obzvláště přísné požadavky, zatímco by se na poskytovatele usazeném v posledně uvedeném státě takové osvobození nemuselo vztahovat. Naopak, pokud jde stále o poskytnutí služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, poskytovatel usazený v členském státě, který ukládá obzvláště přísné požadavky ohledně takového uznání, by mohl v členském státě, který ukládá v tomto ohledu flexibilnější požadavky, poskytovat služby, které by nebyly osvobozeny od DPH, zatímco poskytovatel usazený v posledně uvedeném státě by mohl poskytovat služby osvobozené od této daně.
- 88 Rozdíly v zacházení z hlediska DPH, které by mohly existovat mezi dvěma soukromými subjekty poskytujícími služby uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH osobě nepovinné k dani podle toho, zda jsou usazeny ve stejném členském státě, kde se zdržuje příjemce těchto služeb, nebo v jiném členském státě, však vyplývají ze skutečnosti, že podle článku 45 směrnice o DPH takové služby podléhají DPH v různých členských státech za podmínek stanovených v souladu se směrnicí o DPH právními předpisy členského státu zdanění, a že pokud jde konkrétně o podmínku týkající se uznání sociální povahy soukromého subjektu poskytujícího uvedená plnění pro účely osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení, unijní normotvůrce přiznal členským státům prostor pro uvážení, který vylučuje jakoukoli jednotnost praxe. Vzhledem k tomu, že tento aspekt platné unijní právní úpravy tedy může mít negativní účinky, jak uvádí generální advokátka v bodech 73 a 74 svého stanoviska, přísluší unijnímu normotvůrci rozhodnout o případné změně této právní úpravy [obdobně viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Ministère public (Extraterritoriální sankce), C-906/19, EU:C:2021:715, bod 45].
- 89 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud společnost poskytuje sociální služby fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než je členský stát, ve kterém má tato společnost sídlo své ekonomické činnosti, musí být povaha těchto plnění a charakteristické znaky této společnosti pro účely stanovení, zda uvedené služby spadají pod pojem „poskytnutí služeb [...] úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením [...] poskytovaných [...] [subjekty], které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“, ve smyslu tohoto ustanovení, posuzovány podle práva provádějícího směrnici o DPH členského státu, ve kterém má uvedená společnost sídlo své ekonomické činnosti.

K třetí otázce

- 90 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že skutečnost, že je společnost poskytující sociální služby zapsána u veřejnoprávního subjektu členského státu zdanění jako poskytovatel sociálních služeb v souladu s právními předpisy tohoto členského státu, postačuje k tomu, aby bylo možné mít za to, že tato společnost spadá pod pojem „[subjekty], které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení.
- 91 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, za účelem uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy vnitrostátním orgánům v souladu s unijním právem a za přezkumu vnitrostátními soudy přísluší, aby vzaly v úvahu řadu faktorů. 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 případně z velké části nesou zdravotní pojišťovny nebo jiné subjekty sociálního zabezpečení, zejména pokud soukromí poskytovatelé vstupují do smluvních vztahů s těmito subjekty (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 a citovaná judikatura).
- 92 Kromě toho, jak bylo uvedeno v bodě 67 tohoto rozsudku, se osoba povinná k dani může před vnitrostátním soudem dovolávat osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, aby zpochybnila vnitrostátní právní úpravu, která je s tímto ustanovením neslučitelná. V takovém případě je věcí vnitrostátního soudu, aby na základě všech relevantních skutečností posoudil, zda osoba povinná k dani je subjektem uznaným za subjekt sociální povahy ve smyslu uvedeného ustanovení (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32 a citovaná judikatura).
- 93 Pokud tedy osoba povinná k dani zpochybňuje uznání nebo neexistenci uznání za subjekt sociální povahy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, přísluší vnitrostátním soudům přezkoumat, zda příslušné orgány dodržely meze posuzovací pravomoci svěřené tímto ustanovením při uplatňování zásad unijního práva, zejména zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 33 a citovaná judikatura).
- 94 V posledně uvedeném ohledu je třeba připomenout, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, že při provádění osvobození od daně uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH zásada daňové neutrality vyžaduje, aby bylo se všemi subjekty, které nejsou veřejnoprávní subjekty, pro účely jejich uznání zacházeno stejně s ohledem na poskytování podobných služeb (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 43 a citovaná judikatura).
- 95 Z toho vyplývá, že při uplatnění tohoto osvobození od daně, které musí provést členský stát zdanění, nemůže tento stát, pokud jde o dvě osoby povinné k dani, které vykonávají stejné činnosti a jejichž forma činnosti nebo podmínky, za kterých poskytují sociální služby, jsou podobné, uznat sociální povahu jedné z těchto dvou osob povinných k dani, a naopak takové uznání druhé z těchto osob povinných k dani nepřiznat, neboť jinak by došlo k porušení zásady daňové neutrality.

- 96 S ohledem na tuto judikaturu je třeba konstatovat, že zápis společnosti u veřejnoprávního subjektu členského státu zdanění jako poskytovatele sociálních služeb v souladu s právními předpisy tohoto členského státu může být kritériem, které je třeba zohlednit pro účely ověření, zda tato společnost spadá pod pojem „[subjekty], které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, zejména pokud jsou takto zapsané společnosti daňovými orgány uvedeného členského státu systematicky nebo obvykle za takové subjekty považovány. Na základě takového zápisu však lze mít za to, že dotyčná společnost spadá pod tento pojem pouze tehdy, pokud vyžaduje předchozí ověření sociální povahy této společnosti pro účely tohoto ustanovení příslušnými vnitrostátními orgány s ohledem na skutečnosti uvedené v bodech 91 až 94 tohoto rozsudku.
- 97 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že skutečnost, že je společnost poskytující sociální služby zapsána u veřejnoprávního subjektu členského státu zdanění jako poskytovatel sociálních služeb v souladu s právními předpisy tohoto členského státu, postačuje k tomu, aby bylo možné mít za to, že tato společnost spadá pod pojem „[subjekty], které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení pouze tehdy, pokud je takový zápis podmíněn předchozím ověřením sociální povahy této společnosti příslušnými vnitrostátními orgány pro účely uvedeného ustanovení.

K nákladům řízení

- 98 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008,

musí být vykládán v tom smyslu, že

jednak poskytování sociálních služeb fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než ve kterém má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti, může být osvobozeno od daně na základě tohoto ustanovení a jednak je v tomto ohledu irelevantní, že uvedený poskytovatel využil společnost se sídlem v tomto jiném členském státě ke kontaktování svých zákazníků.

- 2) Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2008/8,

musí být vykládán v tom smyslu, že

pokud společnost poskytuje sociální služby fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než je členský stát, ve kterém má tato společnost sídlo své ekonomické činnosti, musí být povaha těchto plnění a charakteristické znaky této společnosti pro účely stanovení, zda uvedené služby spadají pod pojem „poskytnutí služeb [...] úzce

související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením [...] poskytovaných [...] [subjekty], které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“, ve smyslu tohoto ustanovení, posuzovány podle práva provádějícího směrnici 2006/112 členského státu, ve kterém má uvedená společnost sídlo své ekonomické činnosti.

3) Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2008/8,

musí být vykládán v tom smyslu, že

skutečnost, že je společnost poskytující sociální služby zapsána u veřejnoprávního subjektu členského státu zdanění jako poskytovatel sociálních služeb v souladu s právními předpisy tohoto členského státu, postačuje k tomu, aby bylo možné mít za to, že tato společnost spadá pod pojem „[subjekty], které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení pouze tehdy, pokud je takový zápis podmíněn předchozím ověřením sociální povahy této společnosti příslušnými vnitrostátními orgány pro účely uvedeného ustanovení.

Podpisy