



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 11. maja 2023*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(g) – Oprostitve za opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ter ki jih opravljajo organizacije, ki jih zadevna država članica priznava kot organizacije socialnega pomena – Opravljanje storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec v državi članici, ki ni država članica sedeža izvajalca storitev – Presoja narave storitev in pogoja organizacije, ki je priznana kot organizacija socialnega pomena – Določitev upoštevne nacionalnega prava – Pojem „[zadevna] država članica““

V zadevi C-620/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 27. septembra 2021, ki je na Sodišče prispela 6. oktobra 2021, v postopku

MOMTRADE RUSE OOD

proti

Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi M. L. Arastey Sahún (poročevalka), predsednica senata, F. Biltgen in J. Passer, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite S. Petkov,
- za Evropsko komisijo D. Drambozova in J. Jokubauskaitė, agentki,

* Jezik postopka: bolgarščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. decembra 2022

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 2. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo MOMTRADE Ruse OOD (v nadaljevanju: Momtrade) in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti v Varni, centralna uprava nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija) (v nadaljevanju: direktor) v zvezi z odločbo o odmeri davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

- 3 Člen 45 Direktive o DDV določa:

„Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje [gospodarske] dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje [gospodarske] dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“
- 4 Naslov IX te direktive se nanaša na oprostitev DDV.
- 5 Poglavje 1 navedenega naslova IX, naslovljeno „Splošne določbe“, vsebuje člen 131 navedene direktive, ki določa:

„Oprostitev iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“
- 6 Poglavje 2 istega naslova IX, naslovljeno „Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, vsebuje člene od 132 do 134 Direktive o DDV.

7 Člen 132(1)(g) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“.

8 Člen 133 navedene direktive določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev;

(b) te osebe morajo v glavnem prostovoljno upravljati in voditi osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposrednega ali posrednega interesa pri rezultatih teh dejavnosti;

(c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jihodobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV;

(d) ni verjetno, da bi oprostitev povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.

[...]“

9 Člen 134 navedene direktive določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“

Direktiva 2008/8

- 10 V uvodnih izjavah 3 in 5 Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11) je navedeno:

„(3) Za vsako opravljanje storitev bi moral biti kraj obdavčitve načeloma kraj dejanske potrošnje. Če bi se na ta način spremenilo splošno pravilo za kraj opravljanja storitev, bi bile še vedno potrebne določene izjeme od tega splošnega pravila zaradi administrativnih razlogov in razlogov politik.

[...]

(5) Če se storitve opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci, bi morale še naprej veljati splošno pravilo, da je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje dejavnosti.“

Bolgarsko pravo

Ustava Republike Bolgarije

- 11 Člen 26(2) ustave Republike Bolgarije določa:

„Tujci, ki prebivajo v Republiki Bolgariji, imajo vse pravice in obveznosti na podlagi navedene ustave, razen pravic in obveznosti, za katere se na podlagi ustave in zakona zahteva bolgarsko državljanstvo.“

Zakonik o davčnem postopku in socialnem zavarovanju

- 12 Člen 122(1) Danachno-osiguritelni protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnem zavarovanju) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„Davčna uprava lahko uporabi znesek davka, ki se določi v skladu z ustreznim zakonom glede na osnovo iz odstavka 2, ki jo sama določi, v naslednjih okoliščinah:

[...]

3. kadar so bili v računovodskih izkazih uporabljeni lažni ali netočni dokumenti;

4. v primeru neobstoja ali nepredložitve računovodskih izkazov, ki se vodijo v skladu z [Zakon za schetovodstvoto (zakon o računovodstvu)], in kadar na podlagi računovodskih izkazov ni mogoče določiti davčne osnove ter kadar so bili dokumenti, potrebni za določitev davčne osnove ali obveznih prispevkov za socialno varnost, uničeni na neskladen način;

[...]“

ZDDS

- 13 Člen 21(1) Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa:

„Kadar je prejemnik storitve oseba, ki ni davčni zavezanec, je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima izvajalec sedež samostojne gospodarske dejavnosti.“

- 14 Člen 38 ZDDS določa:

„(1) Davka so oproščene transakcije iz tega poglavja.

(2) Davka so oproščene tudi transakcije znotraj Skupnosti, ki bi bile oproščene na podlagi tega poglavja, če bi bile opravljene na nacionalnem ozemlju.

(3) Davka so oproščene tudi vse pridobitve blaga znotraj Skupnosti, katerih dobava na nacionalnem ozemlju je oproščena na podlagi tega poglavja.

[...]“

- 15 Člen 40 ZDDS določa:

„Davka oproščena transakcija je:

1. opravljanje socialnih storitev v smislu [Zakon za sotsialno podpomagane (zakon o socialni pomoči)];

[...]“

- 16 Člen 67 ZDDS določa:

„(1) Znesek davka se določi tako, da se davčna osnova pomnoži z davčno stopnjo.

(2) Če med pogajanjem o transakciji ni izrecno navedeno, da je davek dolgovan ločeno, se šteje, da je vključen v dogovorjeno ceno.

(3) Šteje se, da je davek vključen tudi v prijavljeno ceno v primeru dobave blaga, ki je predmet dostave v maloprodaji.

[...]“

ZSP

- 17 Člen 16 Zakon za sotsialno podpomagane (zakon o socialni pomoči) (DV št. 56 z dne 19. maja 1998) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ZSP), določa:

„(1) Opravljanje socialnih storitev temelji na ciljno usmerjenem socialnem delu v podporo osebam pri:

1. opravljanju vsakdanjih dejavnosti;

2. vključevanju v družbo.

(2) Socialne storitve se zagotavljajo na podlagi individualne ocene potreb ter ob upoštevanju želja in osebne izbire osebe.

[...]“

- 18 Člen 18 ZSP v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, določa:

„(1) Socialne storitve zagotavljajo:

1. država;

2. občine;

3. bolgarske fizične osebe, registrirane v skladu s [Targovski zakon (trgovinski zakon)], in pravne osebe;

4. fizične osebe, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, in pravne osebe, ki so registrirane v skladu z zakonodajo druge države članice Evropske unije ali druge države članice Evropskega gospodarskega prostora [(EGP)].

(2) Osebe iz odstavka 1, točki 3 in 4, lahko začnejo opravljati socialne storitve šele po vpisu v register pri [Agentsia za sotsialno podpomagane (agencija za socialno pomoč)].

(3) Osebe iz odstavka 1, točki 3 in 4, lahko opravljajo socialne storitve za otroke do 18 let po pridobitvi licence in vpisu v register iz odstavka 2.

(4) Podrobna pravila za registracijo so določena v pravilniku za izvajanje zakona.“

- 19 Odstavek 1 dodatnih določb k ZSP v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„V tem zakonu se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

[...]

6. ‚socialne storitve‘ so dejavnosti, ki podpirajo in izboljšujejo možnosti osebe za samostojno življenje; izvajajo se v specializiranih ustanovah in v skupnosti;

7. ‚socialne storitve v skupnosti‘ so storitve, ki se opravljajo v ožjem ali širšem družinskem okolju.
[...]

Pravilnik o izvajanju ZSP

20 Člen 40 Pravilnik za prilagane na ZSP (pravilnik o izvajanju ZSP) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„(1) Osebe, ki želijo koristiti socialne storitve, vložijo pisno vlogo – glede na svoj trenutni naslov – pri:

1. direktorju direktorata za socialno pomoč za socialne storitve, ki spadajo med prenesene dejavnosti države v skladu s prilogo št. 9;
2. županu občine za socialne storitve, za katere je pristojna občina;
3. vodstvenemu organu, kadar je izvajalec socialnih storitev fizična oseba, ki je registrirana v skladu s trgovinskim zakonom, ali pravna oseba.

(2) Vlogi iz odstavka 1 se priložijo:

1. osebni dokument (za referenco);
2. kopija zdravstvene kartoteke, če je na voljo;
3. kopija – če je na voljo – odločbe Lekarska consultativna comitsia (LKK) [(posvetovalna zdravniška komisija (LKK))], Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) [(teritorialna zdravniška izvedenska komisija (TELK))] ali Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) [(nacionalna zdravniška izvedenska komisija (NELK))].

(3) Izvajalec socialnih storitev lahko po potrebi zahteva dodatno dokumentacijo.

(4) Na podlagi vloge in priloženih dokumentov ter v primerih iz člena 27(7) organ iz odstavka 1, točke od 1 do 3, v 20 dneh opravi socialno oceno potreb osebe po socialnih storitvah v skladu s prilogo št. 10 in jo vključi v projektno poročilo v skladu z vzorcem iz priloge št. 8. V primerih iz člena 27(7) oseba vloži vlogo po socialni oceni.

[...]

21 Člen 40d tega pravilnika določa:

„(1) Izvajalci socialnih storitev po oceni potreb vsakega prejemnika in opredelitvi ciljev, ki jih je treba doseči, pripravijo individualni načrt.

(2) Načrt iz odstavka 1 vključuje dejavnosti za pokrivanje:

1. vsakdanjih potreb;

2. zdravstvenih potreb;
3. izobraževalnih potreb;
4. rehabilitacijskih potreb;
5. potreb v prostem času;
6. potreb po stiku z družino, prijatelji, sorodniki in drugimi osebami.

[...]“

22 Člen 40e navedenega pravilnika določa:

„(1) Izvajalec socialnih storitev vodi register prejemnikov.

(2) Register vsebuje naslednje informacije:

1. ime, stalno prebivališče in/ali trenutni naslov, datum rojstva in družinske razmere prejemnikov;
2. akt o namestitvi ali o odobritvi pravice do socialne storitve;
3. ime, stalno prebivališče in/ali trenutni naslov ter telefonsko številko skrbnika, negovalca ali bližnjega sorodnika prejemnikov;
4. ime, naslov in telefonsko številko lečečega zdravnika prejemnikov;
5. datum namestitve/odobritve pravice do socialne storitve;
6. datum odpustitve iz ustanove;
7. datum, uro in vzrok smrti, če je prejemnik umrl v specializirani ustanovi ali kadar gre za socialno dajatev v skupnosti.

(3) Izvajalec vodi oštevilčen dnevnik, overjen z žigom specializirane institucije, ki vsebuje:

1. popis denarja in premoženjskih sredstev, ki jih stanovalci zaupajo v hrambo;
2. datum deponiranja denarja ali premoženjskih sredstev;
3. datum, ko so bili denarni znesek ali premoženjska sredstva vrnjeni stanovalcem, oziroma datum, ko so bili uporabljeni v njihovem imenu in na njihovo zahtevo, ter navedbo o tem, za kaj so bili porabljeni;
4. ime in funkcijo osebe, ki je odgovorna za hrambo denarja in drugih premoženjskih sredstev.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 23 Momtrade je družba z omejeno odgovornostjo s sedežem na ozemlju Republike Bolgarije. Ta družba je v tej državi članici od 24. junija 2014 registrirana kot zavezanka za DDV. Poleg tega je pri agenciji za socialno pomoč vpisana kot izvajalka socialnih storitev ter ima potrdila o registraciji za zagotavljanje osebnih asistentov, socialnih asistentov in gospodinjskih pomočnikov za starejše ljudi.
- 24 Prejemniki storitev, ki jih opravlja družba Momtrade, so starejši ljudje s stalnim prebivališčem v Nemčiji in Avstriji. V skladu s pogodbami, sklenjenimi med to družbo in njenimi strankami, gre pri storitvah, ki se opravljajo, za zagotavljanje osebne nege in storitev pomoči na domu. Različne obveznosti izvajalca so podrobno opisane v vprašalniku, ki je priložen navedenim pogodbam in ki ga je sestavila agencija, ki je registrirana v Nemčiji ali Avstriji in si prizadeva najti stranke ter jih napotiti k navedeni družbi. Te obveznosti vključujejo podporo in pomoč starejšim ljudem z zdravstvenimi težavami na domu.
- 25 Bolgarski davčni organi so v okviru postopka nadzora za obdobje od 24. junija 2014 do 31. decembra 2015 ugotovili, da mora družba Momtrade, ker so bile storitve, ki jih je opravila, dejansko opravljene na ozemlju Zvezne republike Nemčije in Republike Avstrije, da bi se lahko sklicevala na oprostitev DDV na podlagi člena 40, točka 1, ZDDS, predložiti dokaze, da so bile storitve, ki jih je v tem obdobju opravila na ozemlju teh držav članic, v skladu z nemško in avstrijsko zakonodajo socialne narave.
- 26 Ker pa so bolgarski davčni organi ugotovili, da družba Momtrade takih dokazov ni predložila, so 4. oktobra 2018 tej družbi izdali odločbo o odmeri davka, s katero je bila ugotovljena terjatev v zvezi z DDV za navedeno obdobje. Direktor je to odločbo o odmeri davka potrdil.
- 27 Družba Momtrade je pri Administrativen sad Ruse (upravno sodišče v Ruseju, Bolgarija) vložila tožbo, s katero je izpodbijala odločbo o odmeri davka, navedeno v prejšnji točki. To sodišče je znesek terjatve, ki je bila ugotovljena v tej odločbi, znižalo, v preostalem delu pa je navedeno odločbo potrdilo. V teh okoliščinah je navedeno sodišče najprej ugotovilo, da je bil s členom 40, točka 1, ZDDS prenesen člen 132(1)(g) Direktive o DDV, in nato potrdilo, da storitve, ki jih je ta družba opravljala na ozemlju Zvezne republike Nemčije in ozemlju Republike Avstrije, niso socialne narave, ker navedena družba ni predložila uradnih dokumentov pristojnih organov teh držav članic, ki bi tako naravo potrjevali.
- 28 Zoper sodbo, ki jo je izdalo Administrativen sad Ruse (upravno sodišče v Ruseju), sta direktor in družba Momtrade vložila pritožbi pri predložitvenem sodišču, Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija).
- 29 Po navedbah tega sodišča je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV v skladu z njegovo sodno prakso razlagati tako, da državam članicam ne nalaga, da davčno oprostijo opravljanje socialne storitve, ki se opravljajo za državljane druge države članice zunaj njihovega ozemlja. Ta razlaga naj bi temeljila na členu 26(2) ustave Republike Bolgarije.
- 30 Predložitveno sodišče pa meni, da po eni strani za doseg cilja, ki mu sledi člen 132 Direktive o DDV, ni pomembno, ali izvajalci in prejemniki storitev, ki bi lahko bile oproščene DDV, prebivajo oziroma imajo sedež na ozemlju ene same države članice ali dveh držav članic.

- 31 Ker so prejemniki storitev fizične osebe, in sicer osebe, ki niso davčni zavezanci, naj bi bil po drugi strani kraj opravljanja teh storitev kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti, v obravnavanem primeru ozemlje Republike Bolgarije. Če bi bila torej razlaga člena 132(1)(g) Direktive o DDV, ki jo je podalo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče), pravilna, bi bili izvajalci socialnih storitev, ki imajo sedež v Bolgariji, različno davčno obravnavani glede na to, ali opravljajo storitve na ozemlju Republike Bolgarije ali na ozemlju druge države članice za tuje državljane, kar se po mnenju predložitvenega sodišča zdi nesprejemljivo, tudi če obdavčitev na področju DDV ni popolnoma davčno harmonizirana.
- 32 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali se gospodarska družba, ki je v eni od držav članic (v obravnavanem primeru v [Republiki] Bolgariji) registrirana kot izvajalka socialnih storitev, na podlagi razlage člena 132(1)(g) Direktive o DDV lahko sklicuje na to določbo, da bi se ji priznala oprostitev za socialne storitve, ki jih opravlja za fizične osebe, ki so državljani drugih držav članic, na ozemlju teh držav? Ali je za odgovor na to vprašanje pomembna okoliščina, da so prejemnike zadevnih storitev izvajalcu posredovale gospodarske družbe, ki so registrirane v državah članicah, v katerih se te storitve opravljajo?
 2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, na podlagi katerih meril in na podlagi katerega prava – na podlagi bolgarskega in/ali avstrijskega in nemškega prava – je treba pri razlagi in uporabi navedene določbe Unije presoditi, ali je družba, ki je bila predmet davčnega nadzora, ‚priznana kot organizacija socialnega pomena‘, in dokazati, da gre za opravljanje storitev, ‚ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom‘?
 3. Ali na podlagi te razlage to, da je gospodarska družba registrirana kot izvajalka socialnih storitev, kot so opredeljene v nacionalnem pravu, zadostuje za sprejetje stališča, da je ta družba ‚organizacija‘, ki jo je zadevna država članica ‚priznala kot organizacijo socialnega pomena‘?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 33 Direktor izpodbija dopustnost tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ker naj po eni strani o odgovorih na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, ne bi bilo nobenega dvoma ne le glede na jasnost členov 132 in 133 Direktive o DDV, ampak tudi glede na sodno prakso Sodišča v zvezi s tema določbama, po drugi strani pa naj bi bila navedena vprašanja hipotetična.
- 34 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v okviru postopka, uvedenega s členom 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločbo, ki bo izdana, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po predhodni odločbi, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Zato mora Sodišče, kadar se postavljen vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, načeloma odločiti. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 31. januarja 2023, Puig Gordi in drugi, C-158/21, EU:C:2023:57, točki 50 in 51 ter navedena sodna praksa).

- 35 V obravnavanem primeru se vprašanja predložitvenega sodišča, ki so postavljena v okviru spora med družbo in nacionalnim davčnim organom, ki je tej družbi zavrnil oprostitev DDV na podlagi člena 132(1)(g) Direktive o DDV, nanašajo na pogoje za uporabo te oprostitve in zlasti na razlago pojmov „organizacije, [priznane] kot organizacije socialnega pomena“ in „opravljanje storitev, [...] ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ v smislu te določbe, da bi predložitveno sodišče lahko ugotovilo, ali so storitve, ki jih navedena družba opravlja, oproščene DDV, in tako odločilo o zakonitosti odločbe o odmeri davka iz postopka v glavni stvari.
- 36 V teh okoliščinah ni razvidno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari ali da je problem hipotetičen, pri čemer ima Sodišče med drugim na voljo potrebne dejanske in pravne elemente, da lahko koristno odgovori na postavljena mu vprašanja.
- 37 Dejstvo, da po direktorjevem mnenju razlaga člena 132(1)(g) Direktive o DDV ni dvomljiva, ne vpliva na dopustnost teh vprašanj.
- 38 Kot je namreč Sodišče že razsodilo, postavljena vprašanja namreč ne bi bila nedopustna niti, če odgovor nanje ne bi dopuščal nobenega razumnega dvoma (sodba z dne 27. marca 2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana in Iberdrola Distribución Eléctrica, C-300/13, neobjavljena, EU:C:2014:188, točka 18 in navedena sodna praksa).
- 39 Iz tega sledi, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 40 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, prvič, ali je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da je opravljanje socialnih storitev za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec storitev sedež svoje gospodarske dejavnosti, lahko oproščeno davka na podlagi te določbe, in drugič, ali dejstvo, da je navedeni izvajalec za vzpostavitev stika s strankami uporabil storitve družbe s sedežem v tej drugi državi članici, vpliva na navedeno razlago.
- 41 V skladu s členom 132(1)(g) Direktive o DDV države članice oprostijo opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih zadevna država članica priznava kot organizacije socialnega pomena.
- 42 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je (sodba z dne 7. aprila 2022, I (Oprostitev DDV za bolnišnične storitve), C-228/20, EU:C:2022:275, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 43 V zvezi s tem je, na prvem mestu, iz besedila člena 132(1)(g) Direktive o DDV razvidno, da sta za oprostitev davka, ki je določena v tej določbi, določena dva kumulativna pogoja, in sicer, prvič, pogoj glede narave opravljenih storitev, ki morajo biti tesno povezane s socialnim skrbstvom in

socialnovarstvenim delom, in drugič, pogoj glede izvajalca storitev, ki mora biti oseba javnega prava ali druga organizacija, ki jo je zadevna država članica priznala kot organizacijo socialnega pomena.

- 44 Člen 132(1)(g) Direktive o DDV torej za odobritev zadevne oprostitve ne določa nobenega pogoja glede kraja, v katerem morajo biti storitve iz te določbe dejansko opravljene. Ta določba za upravičenost do take oprostitve tudi ne določa pogoja, da imata izvajalec in prejemnik teh storitev sedež oziroma stalno bivališče v isti državi članici.
- 45 V teh okoliščinah iz besedila člena 132(1)(g) Direktive o DDV ni mogoče sklepati, da so storitve iz te določbe, kadar so dejansko opravljene v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti, izključene iz oprostitve, ki je predvidena v tej določbi.
- 46 Na drugem mestu, glede konteksta, v katerega je umeščen člen 132(1)(g) Direktive o DDV, je treba navesti, da je ta določba del poglavja 2, naslovljenega „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, iz naslova IX te direktive, ki vključuje člene od 132 do 134 te direktive. Iz naslova tega poglavja je razvidno, da je zakonodajalec Unije kot odločilni element za oprostitve DDV za te transakcije določil javni interes. Dejstvo, da so navedene transakcije dejansko opravljene na ozemlju ene države članice, in ne na ozemlju druge države članice, pa na to ne vpliva.
- 47 Poleg tega je treba opozoriti, da po eni strani člen 133, prvi odstavek, Direktive o DDV državam članicam dopušča, da za odobritev oprostitve iz člena 132(1)(g) te direktive predpišejo izpolnjevanje enega ali več pogojev, ki so navedeni v tej določbi ter ki se nanašajo na cilje, ki jim sledijo zasebne organizacije, ki opravljajo storitve, zajete s to oprostitvijo, na njihovo poslovanje in na cene, ki jih te organizacije zaračunavajo.
- 48 Po drugi strani člen 134 navedene direktive iz oprostitve, določene v členu 132(1)(g) Direktive o DDV, izključuje opravljanje storitev iz zadnjenavedene določbe, če to opravljanje ni nujno za transakcije v zvezi s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ali če je njegov osnovni namen, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezanci za DDV.
- 49 Ker člena 133 in 134 Direktive o DDV ne določata omejitev glede kraja, v katerem so zadevne storitve dejansko opravljene, države članice ne bi smele imeti pristojnosti, da iz oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV izključijo opravljanje storitev iz te določbe, kadar so te dejansko opravljene v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 50 Na tretjem mestu, cilj oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV je, da se z ugodnejšo obravnavo nekaterih storitev v javnem interesu v socialnem sektorju na področju DDV znižajo stroški teh storitev, ki tako postanejo dostopnejše za posameznike, ki bi jih lahko uporabili (sodba z dne 8. oktobra 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 51 Vendar bi bila razlaga člena 132(1)(g) Direktive o DDV, ki bi področje uporabe oprostitve, ki jo določa, omejila le na tiste storitve, ki so dejansko opravljene v državi članici, v kateri ima izvajalec sedež, v nasprotju s ciljem, navedenim v prejšnji točki, ker bi bilo opravljanje storitev, ki izpolnjuje

oba pogoja iz te določbe in ki se izvaja v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež, za osebe, ki potrebujejo pomoč ali oskrbo, obdavčeno z DDV, to pa bi nujno povzročilo povečanje stroškov zadevnih storitev, s čimer bi bil tem osebam otežen dostop do teh storitev.

- 52 Zato iz dobesedne, sistematične in teleološke razlage člena 132(1)(g) Direktive o DDV izhaja, da se oprostitev, ki je določena v tej določbi, uporablja za vsako opravljanje storitev, ki izpolnjuje oba pogoja iz navedene določbe, na katera je bilo opozorjeno v točki 43 te sodbe, ne glede na to, ali je taka storitev dejansko opravljena v državi članici, v kateri ima izvajalec sedež, ali v drugi državi članici.
- 53 Nazadnje, iz navedenih preudarkov je razvidno, da to, da je izvajalec, ki opravlja storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ter ki se opravijo za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež, za vzpostavitev stika s svojimi strankami uporabil storitve posrednika, ki ima sedež v tej drugi državi članici, ni upoštevno za ugotovitev, ali je zadevno opravljanje storitev lahko predmet oprostitve na podlagi člena 132(1)(g) Direktive o DDV.
- 54 Kot je poudarila Evropska komisija, sta v takem primeru opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ter ki jih izvajalec opravlja za fizične osebe, na eni strani in opravljanje storitev, ki jih zagotavlja posrednik, na katerega se obrne navedeni izvajalec, na drugi strani ločeni in samostojni transakciji, ki ju je zato treba presojati ločeno in različno obdavčiti.
- 55 Glede na navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da je po eni strani opravljanje socialnih storitev za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti, lahko predmet oprostitve na podlagi te določbe in da po drugi strani v zvezi s tem ni upoštevno, da je navedeni izvajalec za vzpostavitev stika s svojimi strankami uporabil storitve angažiral družbe s sedežem v tej drugi državi članici.

Drugo vprašanje

- 56 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba, kadar družba opravlja socialne storitve za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima ta družba sedež svoje gospodarske dejavnosti, naravo teh storitev in značilnosti te družbe za določitev, ali navedene storitve spadajo pod pojem „opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, [...] ki jih opravljajo [...] organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ v smislu te določbe, preučiti v skladu s pravom države članice, v kateri ima navedena služba sedež svoje gospodarske dejavnosti, ali v skladu s pravom države članice, v kateri so zadevne storitve dejansko opravljene.
- 57 Opozoriti je treba, da gre pri oprostivah iz člena 132 Direktive o DDV za avtonomne pojme prava Unije, katerih namen je preprečiti razlike pri uporabi ureditve DDV med državami članicami (sodba z dne 28. aprila 2022, Happy Education, C-612/20, EU:C:2022:314, točka 27 in navedena sodna praksa), in da enako velja za posebne pogoje, ki se zahtevajo za upravičenost do teh oprostitev, ter za pojme in izraze, uporabljene za opis teh pogojev (glej v tem smislu sodbi z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, točki 23 in 27, ter z dne 5. oktobra 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, točki 24 in 25).

- 58 Kot je namreč Sodišče že presodilo, čeprav države članice v skladu z uvodnim stavkom člena 131 Direktive o DDV določijo pogoje za oprostitve, da bi zagotovile pravilno in enostavno uporabo teh oprostitvev in preprečile vsakršno morebitno davčno utajo, izogibanje ali zlorabo, se ti pogoji vendarle ne smejo nanašati na opredelitev vsebine predvidenih oprostitvev (sodba z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 59 Na prvem mestu, v zvezi s pogojem iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, v skladu s katerim mora biti opravljanje storitev tesno povezano s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, je treba opozoriti, da je treba ta pogoj v skladu s sodno prakso Sodišča razlagati ob upoštevanju člena 134(a) te direktive, ki v vsakem primeru zahteva, da so zadevne dobave blaga ali opravljanje storitev nujni za transakcije v zvezi s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 59 in navedena sodna praksa).
- 60 Poleg tega je Sodišče razsodilo, da so storitve nege in pomoči na domu, ki jih služba za ambulantno nego zagotavlja osebam, ki so fizično ali ekonomsko odvisne od pomoči, načeloma storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV. Prav tako je treba za take storitve šteti tudi storitve, ki se opravljajo za osebe v stanju duševne odvisnosti in ki so namenjene njihovem varstvu pri sklepanju civilnopravnih poslov, če te osebe ne morejo same poskrbeti za to, ne da bi s tem tvegale ogrožitev svojih finančnih ali drugih interesov, saj jim je bila poslovna sposobnost odvzeta prav zaradi tega tveganja (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točki 62 in 63 ter navedena sodna praksa).
- 61 Če torej oseba javnega prava ali zasebni pravni subjekt, ki ima status organizacije, priznane kot organizacija socialnega pomena za namene člena 132(1)(g) Direktive o DDV, opravlja storitve, kakršne so navedene v prejšnji točki, za osebe s fizično, ekonomsko ali duševno odvisnostjo, mora država članica, v kateri bi bil DDV dolgovan, v skladu s to določbo te storitve oprostiti DDV.
- 62 V takih okoliščinah ta država članica tako ne more – ne da bi ogrozila avtonomno razlago pojma „opravljanje storitev [...], ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV in s tem kršila to določbo – upravičenosti do oprostitve, ki je v tem členu določena, pogojevati s tem, da imajo zadevne storitve na podlagi nacionalnega prava druge države članice socialno naravo.
- 63 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da opravljanje socialnih storitev iz postopka v glavni stvari družba s sedežem v Bolgariji zagotavlja za fizične osebe s prebivališčem v Nemčiji in Avstriji.
- 64 V skladu s členom 45 Direktive o DDV je kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti.
- 65 Tako za namene uporabe DDV velja, da se za opravljanje socialnih storitev za fizično osebo, ki prebiva v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti, šteje, da so opravljene na ozemlju države članice, v kateri ima izvajalec sedež, tako da se te storitve obdavčijo z DDV v tej zadnjenavedeni državi članici.
- 66 Iz tega sledi, da je v obravnavanem primeru država članica obdavčitve Republika Bolgarija.

- 67 Zato je treba, kot je generalna pravobranilka navedla v točkah 47 in 48 sklepnih predlogov, presojo narave opravljanja socialnih storitev iz postopka v glavni stvari, da bi se ugotovilo, ali pomenijo „opravljanje storitev [...], ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV, opraviti glede na bolgarsko zakonodajo o DDV, pri čemer mora biti s to zakonodajo pravilno prenesena Direktiva o DDV, in če ni tako, bi se lahko izvajalec, in sicer tožeča stranka v postopku v glavni stvari, pred predložitvenim sodiščem neposredno skliceval na navedeni člen 132(1)(g) te direktive, da bi nasprotoval nacionalni zakonodaji, ki ni združljiva s to določbo (sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 68 Če bi se v teh okoliščinah na podlagi preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, izkazalo, da je opravljanje socialnih storitev iz postopka v glavni stvari – predvsem glede na elemente razlage, navedene v sodni praksi, navedeni v točkah 59 in 60 te sodbe – „opravljanje storitev [...], ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV in da ima tožeča stranka v postopku v glavni stvari status „organizacije, ki jo [zadevna] država članica priznava kot organizacijo socialnega pomena“, v smislu te določbe, bi se lahko utemeljeno sklicevala na oprostitev, določeno v navedeni določbi.
- 69 Na drugem mestu, glede pogoja iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, v skladu s katerim morajo storitve, da bi bile oproščene davka, opravljati osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih zadevna država članica priznava kot organizacije socialnega pomena, je treba opozoriti, da ta določba ne določa niti pogojev niti podrobnih pravil za priznavanje socialnega pomena organizacij, ki niso osebe javnega prava. Zato mora načeloma vsaka država članica v nacionalnem pravu določiti pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam odobri tako priznanje, pri čemer imajo države članice diskrecijsko pravico (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 69 in navedena sodna praksa).
- 70 V tem kontekstu člen 133 Direktive o DDV državam članicam omogoča, da za odobritev oprostitve iz člena 132(1)(g) te direktive organizacijam, ki niso osebe javnega prava, predpišejo izpolnjevanje enega ali več pogojev, ki so naštetih v navedenem členu 133. Te pogoje, ki so v Direktivi o DDV predstavljeni kot fakultativni, lahko države članice določijo kot dodatne pogoje za odobritev zadevne oprostitve (glej v zvezi s členom 13(A)(2)(a) Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (postal člen 133 Direktive o DDV) sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 71 Državam članicam, ki imajo diskrecijsko pravico glede priznanja pravnega subjekta kot organizacije socialnega pomena za namene oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, tako ni dovoljeno, da spremenijo vsebino te oprostitve, s tem da bi, na primer, kot organizacijo socialnega pomena v smislu te določbe opredelile zasebni pravni subjekt, ki ne opravlja storitev v javnem interesu v socialnem sektorju ali katerega oblika poslovanja oziroma pogoji opravljanja socialnih storitev, ki jih zagotavlja, niso združljivi s tako naravo.
- 72 Glede vprašanja, katera država članica je za namene oprostitve DDV iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV pristojna za priznanje socialnega pomena organizacijam, ki niso osebe javnega prava, in glede vprašanja, ali je za tako priznanje, kadar so – kot v obravnavanem primeru – zadevne socialne storitve opravljene za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež gospodarske dejavnosti, pristojna država članica, v kateri ima izvajalec

sedež, ali država članica, v kateri so navedene storitve dejansko opravljene, je treba opozoriti, da se, ker Direktiva o DDV ne vsebuje nobene opredelitve pojmov iz člena 132(1)(g), pomen in obseg teh pojmov določita ob upoštevanju ne le besedila navedene določbe, ampak tudi konteksta, v katerega je umeščena, in ciljev, ki jim sledi ureditev, katere del je (sodba z dne 22. decembra 2022, EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, točka 31 in navedena sodna praksa).

- 73 V zvezi s tem, prvič, iz besedila člena 132(1)(g) Direktive o DDV izhaja, da je treba izraz „[zadevna] država članica“ povezati z navedbo „države članice oprostijo“ iz uvodnega stavka odstavka 1 člena 132 Direktive o DDV. Zakonodajalec Unije naj bi tako s sklicevanjem na „[zadevno] državo članico“ imel v mislih le državo članico, ki mora v danem primeru transakcije, navedene v členu 132(1)(g) te direktive, oprostiti DDV.
- 74 Kadar pa so izpolnjeni zahtevani pogoji, mora država članica, ki ji Direktiva o DDV podeljuje davčno pristojnost za obdavčitev teh transakcij z DDV, in sicer država članica obdavčitve, navedene transakcije tega davka oprostiti.
- 75 Drugič, razlago člena 132(1) Direktive o DDV v povezavi z njenim členom 131 potrjuje to, da se izraz „[zadevna] država članica“ nanaša na državo članico obdavčitve.
- 76 Člen 131 Direktive o DDV, ki vsebuje splošne določbe, ki se uporabljajo za oprostitev iz poglavij od 2 do 9 naslova IX te direktive, med katerimi so oprostitev iz člena 132 te direktive, namreč določa, da se te oprostitev uporabljajo „pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab“.
- 77 Iz navedenega člena 131 tako izhaja, da je država članica, ki mora uporabiti navedene oprostitev, dolžna ob upoštevanju Direktive o DDV določiti pogoje za njihovo uporabo, med katerimi so pogoji za priznanje zasebnega pravnega subjekta kot organizacije socialnega pomena za namene oprostitev, določene v členu 132(1)(g) Direktive o DDV. Kot pa je bilo navedeno v točki 74 te sodbe, je država članica, ki mora take oprostitev uporabiti, država članica obdavčitve.
- 78 Poleg tega se zakonodajalec Unije, če bi želel, da priznanje socialnega pomena organizacijam, ki niso osebe javnega prava - za namene oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV - spada v pristojnost države članice, ki ni država članica, ki mora to oprostitev uporabiti, kot je zlasti država članica, v kateri so storitve dejansko opravljene, ne bi omejil na navedbo „[zadevna] država članica“.
- 79 Tretjič, v zvezi s ciljem, ki se uresničuje s členom 132(1)(g) Direktive o DDV, in kot je bilo opozorjeno v točki 50 te sodbe, je treba navesti, da se z oprostivijo iz te določbe s tem, da se zagotavlja ugodnejša obravnava nekaterih storitev v javnem interesu v socialnem sektorju na področju DDV, želijo znižati stroški teh storitev, ki tako postanejo dostopnejše za posameznike, ki bi jih lahko uporabili (sodba z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 80 Glede na ta cilj pa se zdi koherentno, da bi država članica, ki se mora odpovedati pobiranju DDV, ki bi se uporabljal za opravljanje storitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, s čimer bi se tako dopustilo, da je cena, ki jo morajo plačati posamezniki, ki želijo te storitve prejeti, nižja, v mejah diskrecijske pravice, ki jo ima, določila, kateri so zasebni pravni subjekti, katerih socialne storitve,

ki jih zagotavljajo, glede na socialni pomen navedenih subjektov zaslužijo enako ugodno obravnavanje na področju DDV, kot se uporablja za storitve, ki jih opravljajo osebe javnega prava te države članice.

- 81 Iz dobesedne, sistematične in teleološke razlage člena 132(1)(g) Direktive o DDV zato izhaja, da priznanje socialnega pomena organizacijam, ki niso osebe javnega prava, za namene oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV spada v pristojnost države članice obdavčitve.
- 82 Zato v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih družba, ki zagotavlja socialne storitve za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima ta družba sedež svoje gospodarske dejavnosti, priznanje socialnega pomena te družbe za namene oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV ne spada v pristojnost države članice, v kateri so te storitve dejansko opravljene, v tem primeru v pristojnost Zvezne republike Nemčije in Republike Avstrije, ampak v pristojnost države članice, v kateri ima družba sedež, v obravnavanem primeru v pristojnost Republike Bolgarije.
- 83 To razlago poleg tega potrjuje logika, na kateri temeljijo določbe o določitvi kraja opravljanja storitev in ki se izraža v uvodnih izjavah 3 in 5 Direktive 2008/8 ter v členu 45 Direktive o DDV, v skladu s katerim se storitve, opravljene za osebe, ki niso davčni zavezanci, obdavčijo v kraju, v katerem ima izvajalec sedež, ne glede na to, kje so te storitve dejansko opravljene.
- 84 V teh okoliščinah se zdi v skladu s tako logiko, da se pristojnost za priznanje socialnega pomena izvajalca za namene oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV – tako kot davčna pristojnost za obdavčitev z DDV za socialne storitve, opravljene za osebo, ki ni davčni zavezanec, ki prebiva v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež – določi na podlagi načela države porekla.
- 85 Nazadnje je treba opozoriti, da mora razlaga izrazov, uporabljenih za opis oprostitve iz člena 132 Direktive o DDV, spoštovati zahteve načela davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del skupnega sistema DDV in ki med drugim nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV obravnavajo različno (sodba z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 86 Razlaga člena 132(1)(g) Direktive o DDV, v skladu s katero je za priznanje socialnega pomena tega izvajalca za namene oprostitve, določene v tej določbi, pristojna država članica, v kateri so storitve dejansko opravljene, pa bi privedla do tega, da bi bilo opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom v smislu te določbe in ki jih družba s sedežem v eni državi članici, ki jo je ta država članica priznala kot organizacijo socialnega pomena v smislu iste določbe, opravlja za osebo, ki ni davčni zavezanec in ki prebiva v tej državi članici, oproščeno DDV, medtem ko opravljanje storitev, ki jih opravi ta ista družba ali druga družba, ki ima prav tako sedež v navedeni državi članici in ki jo ta država priznava kot organizacijo socialnega pomena, za osebo, ki ni davčni zavezanec in prebiva v drugi državi članici, ki ne priznava socialnega pomena teh družb, ne bi bilo oproščeno DDV. Dodati je treba, da bi ta razlaga veljala ne glede na to, da se v skladu s členom 45 Direktive o DDV za obe kategoriji transakcij za namene DDV šteje, da sta opravljeni v državi članici, v kateri ima izvajalec sedež, in sta zato predmet DDV v tej državi članici, ne glede na to, da imata podobno vsebino in ju opravlja isti izvajalec ali dva izvajalca s podobnimi značilnostmi.

- 87 Res je, da lahko po trenutno veljavnem pravu Unije razlaga člena 132(1)(g) Direktive o DDV, kot izhaja iz točke 81 te sodbe, pripelje do položaja, v katerem bi – kadar gre za opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom ter ki se opravljajo za osebo, ki ni davčni zavezanec in prebiva v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež – izvajalec storitev s sedežem v državi članici, ki za namene oprostitve iz te določbe določa milejše zahteve glede priznanja socialnega pomena zasebnih pravnih subjektov, lahko opravljal storitve, ki so oproščene DDV, v državi članici, ki v zvezi s tem določa posebej stroge zahteve, medtem ko izvajalec s sedežem v zadnjenavedeni državi članici do take oprostitve ne bi bil upravičen. Nasprotno pa bi lahko – kar zadeva opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom – izvajalec s sedežem v državi članici, ki določa posebej stroge zahteve glede takega priznanja, v državi članici, ki določa milejše zahteve v zvezi s tem, opravljal storitve, ki ne bi bile oproščene DDV, medtem ko bi izvajalec s sedežem v tej zadnjenavedeni državi morebiti lahko opravljal storitve, ki so tega davka oproščene.
- 88 Vendar različno obravnavanje z vidika DDV, ki bi lahko obstajalo med zasebnima pravnima subjektoma, ki storitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV opravljata za osebo, ki ni davčni zavezanec, glede na to, ali imata sedež v državi članici, v kateri prebiva prejemnik teh storitev, ali v neki drugi državi članici, izhaja iz dejstva, da je po eni strani tako opravljanje storitev na podlagi člena 45 Direktive o DDV obdavčeno z DDV v različnih državah članicah v skladu s pogoji, ki jih ob upoštevanju Direktive o DDV določa zakonodaja države članice obdavčitve, in da je po drugi strani zakonodajalec Unije zlasti v zvezi s pogojem glede priznanja socialnega pomena zasebnega pravnega subjekta, ki opravlja navedene storitve, za namene oprostitve iz te določbe državam članicam priznal polje proste presoje, ki povsem izključuje enotno prakso. Ker bi torej ta vidik veljavne zakonodaje Unije lahko imel negativne učinke, kot jih je generalna pravobranilka navedla v točkah 73 in 74 sklepnih predlogov, bi moral zakonodajalec Unije odločiti o morebitni spremembi te ureditve (glej po analogiji sodbo z dne 9. septembra 2021, Ministère public (Ekstrateritorialne sankcije), C-906/19, EU:C:2021:715, točka 45).
- 89 Glede na navedene preudarke je na drugo vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba, kadar družba zagotavlja opravljanje socialnih storitev za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima ta družba sedež svoje gospodarske dejavnosti, naravo teh storitev in značilnosti te družbe – da bi se ugotovilo, ali navedene storitve spadajo pod pojem „opravljanje storitev [...], ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, [...] ki jih opravlja[...] [...] [organizacija, ki jo zadevna država članica priznava] kot organizacijo socialnega pomena“ v smislu te določbe – preučiti v skladu s pravom države članice, v kateri ima navedena družba sedež svoje gospodarske dejavnosti, s katerim je bila prenesena Direktiva o DDV.

Tretje vprašanje

- 90 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da dejstvo, da je družba, ki opravlja socialne storitve, pri javnemu organu države članice obdavčitve vpisana kot izvajalka socialnih storitev v skladu z zakonodajo te države članice, zadostuje za to, da se šteje, da ta družba spada pod pojem „[organizacija, ki jo zadevna država članica priznava] kot organizacijo socialnega pomena“ v smislu te določbe.
- 91 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, morajo nacionalni organi pri priznanju organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč upoštevati več elementov. Med te je mogoče šteti obstoj posebnih določb, naj bodo te nacionalne ali regionalne, zakonodajne ali upravne, davčne ali s področja

socialne varnosti, splošni interes v zvezi z dejavnostjo zadevnega davčnega zavezanca, dejstvo, da je bila drugim davčnim zavezancem, ki opravljajo enake dejavnosti, priznana podobna oprostitvev, in dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri prevzamejo zavodi za zdravstveno zavarovanje ali druge organizacije socialne varnosti, zlasti kadar so zasebni gospodarski subjekti s temi organizacijami v pogodbenem razmerju (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 70 in navedena sodna praksa).

- 92 Poleg tega se lahko, kot je bilo navedeno v točki 67 te sodbe, davčni zavezanec pred nacionalnim sodiščem sklicuje na oprostitvev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, da bi nasprotoval nacionalni ureditvi, ki ni združljiva s to določbo. V takem primeru mora nacionalno sodišče na podlagi vseh upoštevanih elementov ugotoviti, ali je davčni zavezanec organizacija, ki ji je priznan socialni pomen v smislu te določbe (sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 93 Kadar davčni zavezanec izpodbija priznanje ali nepriznanje statusa organizacije socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV, so nacionalna sodišča tista, ki morajo preučiti, ali so pristojni organi upoštevali omejitve diskrecijske pravice, dodeljene s tem členom, ob spoštovanju načel prava Unije, vključno in zlasti z načelom enakega obravnavanja, ki se na področju DDV izraža kot načelo davčne nevtralnosti (sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 94 V zvezi z zadnjemavedenim je treba opozoriti – kot izhaja iz sodne prakse Sodišča – da pri izvajanju oprostitvev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV spoštovanje davčne nevtralnosti načeloma zahteva, da se vse organizacije, ki niso osebe javnega prava, za priznanje v zvezi z opravljanjem podobnih storitev obravnavajo enako (sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 95 Iz tega sledi, da država članica obdavčitve pri uporabi te oprostitve, ki jo mora opraviti, ne sme, kar zadeva dva davčna zavezanca, ki opravljata enake dejavnosti in katerih poslovna oblika ali pogoji za opravljanje socialnih storitev, ki jih zagotavljata, so podobni, priznati socialnega pomena enemu od obeh davčnih zavezancev, drugemu davčnemu zavezancu pa ne, sicer bi bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti.
- 96 Ob upoštevanju te sodne prakse je treba ugotoviti, da je lahko vpis družbe pri javni organizaciji države članice obdavčitve kot izvajalke socialnih storitev v skladu z zakonodajo te države članice merilo, ki se upošteva pri preverjanju, ali ta družba spada pod pojem „organizacija, ki jo [zadevna] država članica priznava kot organizacijo socialnega pomena“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV, zlasti kadar davčni organi navedene države članice tako vpisane družbe sistematično ali običajno štejejo za take organizacije. Na podlagi takega vpisa je kljub temu mogoče sklepati, da je zadevna družba zajeta s tem pojmom, le če se pri takem vpisu zahteva, da pristojni nacionalni organi glede na elemente, navedene v točkah od 91 do 94 te sodbe, predhodno preverijo socialni pomen te družbe za namene te določbe.
- 97 Glede na navedene preudarke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da dejstvo, da je družba, ki opravlja socialne storitve, pri javni organizaciji države članice obdavčitve v skladu z zakonodajo te države članice vpisana kot izvajalka socialnih storitev, zadostuje za to, da se šteje, da ta družba spada pod pojem

„organizacija, ki jo [zadevna] država članica priznava kot organizacijo socialnega pomena“ v smislu te določbe, le kadar pristojni nacionalni organi pri takem vpisu predhodno preverijo socialni pomen te družbe za namene navedene določbe.

Stroški

- 98 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Člen 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008,

je treba razlagati tako, da

je po eni strani opravljanje socialnih storitev za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti, lahko predmet oprostitve na podlagi te določbe in da po drugi strani v zvezi s tem ni upoštevno, da je navedeni izvajalec za vzpostavitev stika s svojimi strankami uporabil storitve družbe s sedežem v tej drugi državi članici.

2. Člen 132(1)(g) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8,

je treba razlagati tako, da

je treba, kadar družba zagotavlja opravljanje socialnih storitev za fizične osebe s prebivališčem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima ta družba sedež svoje gospodarske dejavnosti, naravo teh storitev in značilnosti te družbe – da bi se ugotovilo, ali navedene storitve spadajo pod pojem „opravljanje storitev [...], ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, [...] ki jih opravlja[...] [...] [organizacija, ki jo zadevna država članica priznava] kot organizacijo socialnega pomena“ v smislu te določbe – preučiti v skladu s pravom države članice, v kateri ima navedena družba sedež svoje gospodarske dejavnosti, s katerim je bila prenesena Direktiva 2006/112, kakor je bila spremenjena.

3. Člen 132(1)(g) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8,

je treba razlagati tako, da

dejstvo, da je družba, ki opravlja socialne storitve, pri javni organizaciji države članice obdavčitve v skladu z zakonodajo te države članice vpisana kot izvajalka socialnih storitev, zadostuje za to, da se šteje, da ta družba spada pod pojem „organizacija, ki jo [zadevna] država članica priznava kot organizacijo socialnega pomena“ v smislu te določbe, le kadar pristojni nacionalni organi pri takem vpisu predhodno preverijo socialni pomen te družbe za namene navedene določbe.

Podpisi