Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 1. prosinca 2022.[1]

Predmet C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
protiv
Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika” Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva o PDV-u – Članak 132. stavak 1. točka (g) – Izuzeće isporuka usluga usko vezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu – Tijelo koje se priznaje kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti – Dotična država članica koja priznaje posvećenost tog tijela socijalnoj dobrobiti”

I. Uvod

1. Utjecaj demografskog razvoja i globalizacije nije zaobišao ni propise Unije o PDV-u. To je vidljivo u predmetnom postupku. Društvo s poslovnim nastanom u Bugarskoj upućuje svoje radnike diljem Unije, među ostalim, (fizičkim) osobama koje su rezidenti Njemačke i Austrije te im je zbog njihove dobi, odnosno zdravlja, potrebna pomoć u kućanstvu kao i njega. U načelu mjesto isporuke tih usluga fizičkim osobama je u sjedištu isporučitelja, dakle, u ovom predmetu u Bugarskoj. Stoga je bugarsko pravo primjenjivo kada je riječ o pravilnom oporezivanju PDV-om tih usluga koje se pružaju u Njemačkoj ili Austriji, a time i o njihovu izuzeću od poreza.

2. Izuzeće od poreza o kojem je u ovom predmetu riječ odnosi se na usluge usko vezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu koje pruža „tijel[o] koj[e] se u dotičnoj državi članici priznaj[e] kao tijel[o] koj[e] [je] posvećen[o] socijalnoj dobrobiti”. Stoga je odlučujuće pitanje koja je to „dotična država članica”. Je li to država članica na čijem se teritoriju pružaju povlaštene usluge (zemlja odredišta) zato što sustavi socijalne sigurnosti te zemlje u pravilu plaćaju tu uslugu? Ili je to ona država članica koja bi zapravo imala pravo na porezni prihod u slučaju da isporuka nije izuzeta od poreza? U slučaju pružanja usluga osobama koje nisu porezni obveznici, kao u ovom predmetu, to bi bila zemlja podrijetla, a u slučaju isporuka poreznim obveznicima (primjerice bolnici u inozemstvu) to bi bila zemlja odredišta.

[1] Izvorni jezik: njemački

3. Oba rješenja dovode do praktičnih problema. Ako odluku o priznanju donosi država članica koja je zemlja odredišta, država članica koja je zemlja podrijetla teško da može tu odluku preispitati iako će to možda posredno utjecati na njezin porezni prihod. Ako je za to priznanje nadležna država članica koja je zemlja podrijetla, ta bi se država članica s vrlo velikodušnom praksom priznavanja mogla etablirati kao idealna lokacija za prekogranične usluge socijalne skrbi. To bi pak moglo imati za posljedicu narušavanje tržišnog natjecanja među poduzećima koja poslovni nastan imaju u zemlji odredišta, a koje bi zapravo usklađenim sustavom poreza na dodanu vrijednosti trebalo izbjeći.

4. No kako je moguće samo jedno rješenje, Sud u ovom predmetu mora odlučiti je li za porezno izuzeće transakcija određenih tijela koje priznaje „dotična državna članica" uvijek relevantna država u kojoj je mjesto pružanja usluge u smislu PDV-a (u ovom predmetu Bugarska) ili je uvijek relevantna zemlja odredišta (u ovom predmetu Njemačka ili Austrija).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir Unije određen je Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) [2].

6. Članak 45. Direktive o PDV-u odnosi se na mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik i glasi:

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

7. Člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u uređuje se izuzeće od poreza:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(g) isporuka usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje pružaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti;"

[2] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347., str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja je bila na snazi za sporne godine (2014. do 2015.) koja je u tom pogledu posljednji put izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/61/EU od 17. prosinca 2013. (SL 2013., L 353., str. 5.)

8. Člankom 133. prvim stavkom točkom (c) Direktive o PDV-u državama članicama dopušteno je uvjetovati davanje prethodno navedenog prava na izuzeće kako slijedi:

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

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

9. Člankom 134. točkom (a) Direktive o PDV-u predviđa se sljedeće:

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

a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;”

B. Bugarsko pravo

10. Direktiva o PDV-u prenesena je Zakonom za danaka varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS).

11. U skladu s člankom 21. ZDDS-a, mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto gdje pružatelj usluge ima sjedište svoje samostalne gospodarske aktivnosti.

12. U skladu s člankom 40. ZDDS-a, pružanje socijalnih usluga u smislu Zakona za socialnoto podpomagane (Zakon o socijalnoj pomoći, u daljnjem tekstu: ZSP) smatra se isporukom izuzetom od poreza.

13. Prema članku 16. ZSP-a, socijalne usluge temelje se na ciljanom socijalnom radu radi pružanja pomoći osobama s ciljem obavljanja svakodnevnih aktivnosti ili socijalne integracije i odobravaju se na temelju procjene pojedinačnih potreba na zahtjev i prema izboru osoba.

14. U skladu s člankom 18. ZSP-a, socijalne usluge pružaju, među ostalim, bugarske pravne osobe tek nakon upisa u registar pri Agenciji za socialno podpomagane (Agencija za socijalnu pomoć, Bugarska).

15. Prema pravnoj definiciji iz članka 1. točke 6. odredbi kojima se dopunjuje ZSP, „socijalne usluge” su aktivnosti kojima se pruža pomoć osobama te se povećavaju njihove mogućnosti da vode samostalan život; u skladu s točkom 7., „socijalne usluge pružaju se u Zajednici” u obiteljskom okruženju i okruženju sličnom obiteljskom okruženju.

16. U skladu s člankom 40. Pravilnika za prilagane na ZSP (Uredba o provedbi ZSP-a, u daljnjem tekstu: PPZSP), osobe koje se namjeravaju koristiti socijalnim uslugama podnose pisani zahtjev upravljačkom tijelu u mjestu njihove trenutačne adrese stanovanja ako je pružatelj socijalnih usluga pravna osoba. Kao referentne prilažu presliku identifikacijske isprave te, ako postoje, preslike osobnog zdravstvenog kartona i liječničkog mišljenja. Upravljačko tijelo procjenjuje potrebe dotične osobe za socijalnim uslugama i utvrđuje tu procjenu u standardiziranom izvješću.

17. Prema članku 40.d PPZSP-a, nakon procjene potreba pružatelj socijalnih usluga sastavlja individualan plan u kojem se navode ciljevi i aktivnosti osobito za ispunjavanje svakodnevnih potreba te zdravstvenih, obrazovnih, rehabilitacijskih ili drugih potreba.

18. Na temelju članka 40.e, pružatelj socijalnih usluga vodi registar korisnika koji sadržava podatke o osobi i pruženoj usluzi.

III. Činjenično stanje i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

19. Momtrade Ruse OOD (u daljnjem tekstu: Momtrade) društvo je s ograničenom odgovornošću koje uglavnom pruža ambulantne socijalne usluge. To je društvo od 24. lipnja 2014. na temelju ZDDS-a registrirano kao porezni obveznik na dobrovoljnoj osnovi. Osim toga, društvo je registrirano pri Agenciji za socijalnu pomoć Ministarstva rada i socijalne politike [3] kao pružatelj socijalnih usluga u obliku stavljanja na raspolaganje osobnih njegovatelja, socijalnih pomoćnika i pomoći u kućanstvu za starije osobe.

20. Nad društvom Momtrade proveden je porezni nadzor za razdoblje od 24. lipnja 2014. do 31. prosinca 2015. Predmet poreznog nadzora bile su usluge pružene različitim fizičkim osobama koje imaju njemačko i/ili austrijsko državljanstvo i očito stalnu adresu u Njemačkoj ili Austriji.

21. Na temelju ugovora sklopljenih s tim fizičkim osobama društvo Momtrade slalo je radnike za njegu i pomoć u kućanstvu u domove naručiteljâ. Pojedinačne aktivnosti detaljno su navedene u upitniku priloženom ugovorima. Taj upitnik sastavilo je posredničko društvo registrirano u Njemačkoj odnosno Austriji koje je na temelju ugovora o posredovanju djelovalo kao posrednik za Momtrade.

22. Uz pomoć u kućanstvu, navedene aktivnosti obuhvaćaju njegu starijih osoba sa zdravstvenim poteškoćama koje ne mogu same brinuti o sebi. U svakom ugovoru navedeno je naručiteljevo ime kao i posrednikov naziv. Nisu sporna plaćanja koja su fizičke osobe izvršile društvu Momtrade.

23. Njemačka porezna tijela pokrenula su razmjenu informacija. Nakon toga utvrđeno je da je mjesto pružanja tih usluga u Bugarskoj. Stoga se te usluge ne oporezuju u Njemačkoj, nego ih treba oporezovati u Bugarskoj u skladu s bugarskim ZDDS-om.

24. Na temelju dokumenata koje je dostavilo društvo Momtrade, tijela nadležna za prihode utvrdila su da nije sklopljen ugovor o pružanju „socijalnih usluga” jer nisu navedene pojedinačne potrebe korisnikâ. Ta tijela pretpostavila su da je zbog stvarnog pružanja usluge u drugoj državi članici uz ZSP relevantno i njemačko odnosno austrijsko pravo. Kako bi se društvo Momtrade Ruse izuzelo od poreza u skladu s člankom 40. točkom 1. ZDDS-a, to društvo treba predočiti dokaze kojima se na temelju prava odgovarajuće druge države članice potvrđuje da su usluge pružene na državnom području te države posvećene socijalnoj dobrobiti.

25. U svakom slučaju, poreznim rješenjem od 4. listopada 2018. društvu Momtrade je odbijeno izuzeće tih usluga. Društvo je protiv tog rješenja podnijelo tužbu. Sud u prvostupanjskom postupku, odnosno Administrativen sad Ruse (Upravni sud u Ruseu, Bugarska) pretpostavio je da je članak 40. točka 1. ZDDS-a odgovarao članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive 2006/112. Kako bi se moglo primijeniti izuzeće od poreza u skladu s člankom 40. točkom 1. ZDDS-a, osoba koja se provjerava treba dokazati da je aktivnost posvećena socijalnoj dobrobiti u smislu bugarskog prava

[3] Ministerstvo na truda i socialnata politika

kao i u smislu prava dotične države članice na čijem se državnom području pružaju usluge. Taj je sud pretpostavio da ta socijalna dobrobit nije dokazana s obzirom na bugarske propise. Tim se propisima nužno zahtijeva socijalna procjena potreba dotične osobe, što u ovom slučaju nije učinjeno te nije ni dokumentirano.

26. Društvo Momtrade nije dostavilo zahtjeve za pružanje socijalnih usluga, socijalne procjene, izvještaje koji sadržavaju relevantne prijedloge, pojedinačne planove i registar korisnika koji su potrebni u skladu s bugarskim propisima, nego je dostavilo samo ugovore i pripadajuće upitnike.

27. Osim toga, usluge koje su povezane sa skrbi za starije osobe nisu posvećene socijalnoj dobrobiti u smislu članka 40. točke 1. ZDDS-a jer se pomoć pružala samo u vezi s vođenjem kućanstva. Radnici nisu obavljali aktivnosti koje su povezane sa zdravstvenim stanjem osoba. Isto tako nisu posjedovali ni kvalifikacije iz kojih proizlazi da mogu pružati medicinsku njegu.

28. Prvostupanjski sud stoga je u velikom dijelu potvrdio obveze plaćanja poreza utvrđene poreznim rješenjem. Društvo Momtrade protiv te je presude podnijelo žalbu. Nadležno Kasacijsko vijeće se pita na temelju kojih kriterija treba ocijeniti je li riječ o socijalnim aktivnostima.

29. Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) stoga je odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

1. Dopušta li se tumačenjem članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u trgovačkom društvu koje je registrirano kao pružatelj socijalnih usluga u određenoj državi članici (u ovom slučaju u Bugarskoj) da se poziva na tu odredbu kako bi ostvarilo izuzeće od poreza za socijalne usluge koje to društvo pruža na državnom području drugih država članica fizičkim osobama koje su državljani tih država? Je li za odgovor na to pitanje važna okolnost da trgovačka društva koja su registrirana u državama članicama u kojima se pružaju usluge djeluju kao posrednici između primateljâ i pružatelja usluga?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, na temelju kojih kriterija i na temelju kojeg prava, bugarskog i/ili austrijskog i njemačkog prava, prilikom tumačenja i primjene navedene odredbe prava Unije treba ocijeniti „priznaje” li se društvo koje se provjerava „kao tijel[o] koj[e] [je] posvećen[o] socijalnoj dobrobiti” i smatra li se dokazanim da je riječ o uslugama koje su „usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu”?

3. Je li u skladu s tim tumačenjem za pretpostavku da društvo predstavlja tijelo „koj[e] se u dotičnoj državi članici priznaj[e] kao tijel[o] koj[e] [je] posvećen[o] socijalnoj dobrobiti” dovoljna registracija trgovačkog društva kao pružatelja socijalnih usluga kako se te usluge definiraju u nacionalnom pravu?

30. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijele su Porezna uprava Republike Bugarske i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

IV. Pravna ocjena

31. Budući da se odgovor na prvo i treće pitanje može relativno jasno izvesti iz Direktive o PDV-u, odnosno sudske prakse Suda, ponajprije ću razmotriti ta pitanja (odjeljci A. i B.). Potom ću se posvetiti drugom pitanju koje se sastoji od dva dijela, koja je potrebno ispitati zasebno. Sud koji je uputio zahtjev ponajprije traži tumačenje pojma usluga koje su „usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu" i kako ih dokazati. U tom je smislu riječ o postojanju usluge koja je sama po sebi izuzeta od poreza (odjeljak C.) i pružaju je domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela priznata kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti. Kao drugo, potrebno je pojasniti na koji način treba tumačiti pojam „dotične države članice" koja ta „druga tijela" priznaje kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti, kako bi ih se obuhvatilo osobnim područjem primjene izuzeća od poreza (odjeljak D.).

A. Izravna primjenjivost članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u (prvo pitanje)

32. Cilj prvog prethodnog pitanja jest utvrditi može li se Momtrade izravno pozivati na članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u. Iz sudske prakse Suda[4] proizlazi da se pojedinac u svim slučajevima u kojima su odredbe direktive sadržajno gledajući bezuvjetne i dovoljno precizne, a provedbene mjere nisu donesene u propisanom roku, može pozvati na te odredbe protiv bilo koje nacionalne odredbe koja nije u skladu s tom direktivom. To zahtijeva da su te odredbe takve naravi da utvrđuju prava na koja se pojedinci mogu pozivati u odnosu na državu.

33. Pritom je Sud u pogledu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u već odlučio da taj članak (odnosno sadržajno istovjetna odredba članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive koja mu prethodi) dovoljno precizno i bezuvjetno navodi aktivnosti na koje se primjenjuje izuzeće.[5]

34. Međutim, pojmom „tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti" državama članicama dodjeljuje se diskrecijska ovlast da priznaju da su određena tijela posvećena socijalnoj dobrobiti[6]. Sve dok države članice poštuju granice diskrecijske ovlasti koja im je dodijeljena člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u, pojedinci ne mogu, pozivajući se na tu odredbu, steći svojstvo tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti u odnosu na dotičnu državu članicu[7].

35. Međutim, ako pojedinac zahtijeva svojstvo tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti, na nacionalnim je sudovima da ispitaju jesu li nadležna tijela poštovala granice diskrecijske ovlasti primjenjujući načela prava Unije, osobito načelo jednakog postupanja[8]. U tom se smislu pojedinac unatoč dodijeljenoj diskrecijskoj ovlasti može pozivati na članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u[9].

4 Presuda od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 51.), od 26. rujna 2000., IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, t. 36.) i od 19. siječnja 1982., Becker (8/81, EU:C:1982:7, t. 25.)

5 Presuda od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 53.). U presudi od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 47.) riječ je o autonomnim pojmovima prava Unije koji stoga moraju biti definirani na Unije.

6 Presuda od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska (C-492/08, EU:C:2010:348, t. 41. o točki 15. Priloga III.)

7 Presuda od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 55.)

8 Presuda od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 45.) i od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 56.)

9 Presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 32.) i od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 61.)

36. Uzimajući u obzir prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev, potrebno je pojasniti da se to primjenjuje neovisno o tome određuje li se mjesto pružanja usluge prema načelu zemlje odredišta ili prema načelu zemlje podrijetla kao i neovisno o tome je li za tu uslugu posredovao posrednik.

B. Zahtjevi koji se odnose na valjano priznanje (treće pitanje)

37. Cilj trećeg pitanje jest utvrditi je li registracija trgovačkog društva kao pružatelja socijalnih usluga dovoljna da bi se moglo govoriti o valjano priznatom tijelu u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

38. Na nacionalnim je tijelima da odrede koja tijela treba priznati kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u [10]. Člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u ne pojašnjavaju se ni uvjeti ni načini priznanja tijela koja nisu subjekti javnog prava kao tijela posvećenih socijalnoj dobrobiti. Stoga je, načelno, zadaća nacionalnog prava svake države članice da propiše pravila u skladu s kojima se takvo priznanje može dodijeliti takvim subjektima [11].

39. Međutim, u tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da nacionalna tijela prilikom priznanja da je tijelo – koje nije tijelo javnog prava – posvećeno socijalnoj dobrobiti moraju, u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova, uzeti u obzir više elemenata.

40. Među njima se mogu nalaziti posebne odredbe, bilo da su nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog, poreznog ili socijalnog karaktera, opći interes u vezi s djelatnostima dotičnog poreznog obveznika, činjenica da je drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti već odobreno slično priznanje kao i činjenica da troškove isporuka o kojima je riječ u velikoj mjeri mogu snositi zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite [12]. U obzir se pritom mogu uzeti i ciljevi tih tijela u cjelini te bave li se socijalnom skrbi kao stalnom djelatnošću [13].

41. Iz navedenoga istodobno proizlazi da države članice privatne subjekte koji imaju cilj ostvarivanja dobiti (poput predmetnog društva Momtrade) ne mogu slobodno kvalificirati kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti samo zato što ti subjekti pružaju i usluge koje su posvećene socijalnoj dobrobiti [14]. Stoga puka činjenica da je trgovačko društvo registrirano kao pružatelj socijalnih usluga pri državnoj agenciji sama po sebi nije dovoljna da bi se mogao izvesti zaključak, bez pogreške u diskrecijskoj ocjeni, o priznanju svojstva tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti. Situacija može biti drukčija u slučaju da je s tom registracijom povezano materijalno ispitivanje prethodno navedenih elemenata, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

[10] Presuda od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 57.)

[11] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 69.), od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 43.), od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 32. i 34.) i od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 26.)

[12] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 70.), od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 44.), od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 35.), od 12. ožujka 2015., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 20.) i od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 31. i navedena sudska praksa)

[13] Presuda od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska (C-492/08, EU:C:2010:348, t. 45.)

[14] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 72.), od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska (C-492/08, EU:C:2010:348, t. 42. i 44.) i od 28. srpnja 2016., Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, t. 61. i 63.)

C. Ocjena usluga koje su usko vezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu (drugo pitanje – drugi dio)

42. Drugi dio drugog pitanja odnosi se na ocjenu usluge izuzete od poreza kako u pogledu kriterija tako i u pogledu primjenjivog prava te u tu svrhu potrebnih dokaza. Iz teksta članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u proizlazi da se tom odredbom predviđeno izuzeće primjenjuje samo na isporuku usluga i robe koje su „usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu". Stoga postojanje usluge izuzete od poreza proizlazi isključivo iz prava Unije.

43. Iz sudske prakse Suda proizlazi da izraze korištene za utvrđivanje izuzećâ iz članka 132. Direktive o PDV-u treba usko tumačiti jer ona predstavljaju iznimke od općeg načela da se PDV obračunava na sve isporuke usluga koje je porezni obveznik obavio uz naplatu [15]. Međutim, ne treba ih tumačiti preusko [16] jer tumačenje tih izraza mora poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti svojstvene zajedničkom sustavu PDV-a i biti u skladu s ciljevima koji se nastoje postići navedenim izuzećima. Stoga to pravilo uskog tumačenja prema mišljenju Suda ne znači da izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka [17].

44. Stoga Sud zahtijeva teleološko tumačenje odredaba o izuzeću poreza kojim se u obzir uzimaju ciljevi izuzeća i načelo porezne neutralnosti. Osim toga, prilikom tumačenja članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u potrebno je uključiti i članak 134. točku (a) prema kojem se u svakom slučaju zahtijeva da usluge o kojima je riječ budu nužne za obavljanje transakcija obuhvaćenih socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom [18].

45. Pritom je Sud već presudio da je načelno usko povezano sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom u smislu te odredbe pružanje skrbi i pomoći u kući koje pruža služba za ambulantnu skrb fizički ili ekonomski ovisnim osobama [19]. Isto tako, takvima se također moraju smatrati isporuke usluga osobama koje su u stanju mentalne ovisnosti i koje su namijenjene njihovoj zaštiti u građanskopravnim poslovima ako te osobe dovode u opasnost svoje financijske ili druge interese [20]. Time, međutim, nije obuhvaćeno stavljanje na raspolaganje radnika jer ono kao takvo samo po sebi ne predstavlja isporuku usluga od općeg interesa u socijalnom sektoru. U tom smislu nije relevantno da su dotični zaposlenici bili zaposlenici njegovatelji ni da su ti zaposlenici bili stavljeni na raspolaganje priznatim zdravstvenim ustanovama [21].

46. Je li predmetna usluga izuzeta od poreza mora razjasniti država članica kojoj Direktiva dodjeljuje pravo na oporezivanje. Kada je riječ o propisima o PDV-u, to se odvija uzimajući u obzir mjesto pružanja usluge. U slučaju usluga pruženih poreznim obveznicima to je u skladu s

[15] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 57.), od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 28.), od 12. ožujka 2015., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 17.), od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 22) i od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 12.)

[16] Presuda od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 32. govori o „ne posebno uskom").

[17] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 57.), od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 28.), od 12. ožujka 2015., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 17.) i od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 22.)

[18] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 59.) i od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 31.); u tom smislu i presuda od 9. veljače 2006., Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, t. 25.)

[19] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 62.) i od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 23.), vidjeti u tom smislu i presudu od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 44.)

[20] Presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 63.)

[21] Presuda od 12. ožujka 2015., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 28.)

člankom 44. Direktive o PDV-u načelno mjesto gdje korisnik usluge ima sjedište svojeg poslovanja (načelo zemlje odredišta). U slučaju usluga pruženih osobi koja nije porezni obveznik to je u skladu s člankom 45. Direktive o PDV-u mjesto gdje pružatelj ima sjedište svojeg poslovanja (načelo zemlje podrijetla). U nekim posebnim odredbama o mjestu pružanja usluge (poput članka 54. Direktive o PDV-u), pravo oporezivanja određuje se prema mjestu gdje se aktivnosti stvarno održavaju (načelo mjesta aktivnosti).

47. U predmetnom slučaju riječ je o uslugama osobama koje nisu porezni obveznici tako da je Bugarska država koja ima pravo na oporezivanje prema članku 45. Direktive o PDV-u. Stoga se prema bugarskom Zakonu o PDV-u, ako je Direktiva o PDV-u pravilno prenesena, odlučuje o tome je li pružena usluga izuzeta od poreza. U tom pogledu nije relevantno bi li se i prema njemačkom ili austrijskom Zakonu o PDV-u ta usluga ocijenila uslugom socijalne skrbi koja je izuzeta od poreza. Osim toga, u usklađenom području prava, poput prava kojim se uređuje porez na dodanu vrijednost, ta bi ocjena u idealnom slučaju trebala biti ista.

48. Je li Direktiva o PDV-u pravilno prenesena odgovarajućim odredbama ZDDS-a mora ocijeniti sud koji je uputio zahtjev. Ako nije tako, porezni obveznik se može, kao što je prethodno navedeno (točka 32. i sljedeće), izravno pozvati na Direktivu o PDV-u. U oba slučaja porezni obveznik ima obvezu surađivati pri ocjeni jesu li predmetne usluge također i usluge koje su izuzete od poreza. Ta obveza može uključivati i predočavanje dokaza. Međutim, Direktivom o PDV-u nije predviđeno koji su to dokazi i kako ih se mora podnijeti.

49. Ako zakonodavstvom Unije nije predviđen takav propis, formuliranje zahtjeva u pogledu dokazivanja u nadležnosti je država članica (načelo postupovne autonomije). Kao što je Sud već presudio, države članice u tom smislu imaju slobodu [22] i mogu same odrediti načine postupanja. Međutim, pojedinosti ne smiju biti nepovoljnije od onih koje uređuju slične unutarnje situacije (načelo ekvivalentnosti) niti činiti praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim sustavom Unije (načelo djelotvornosti). [23]

50. U ovom predmetu nije razvidna povreda načela ekvivalentnosti. Isto se tako ne može uočiti ni povreda načela djelotvornosti. Jasno je da su u svrhu provjere je li riječ o uslugama izuzetima od poreza prikladni, potrebni te u pravilu i primjereni određeni dokazi. Tim više ako se usluge pružaju izvan područja nadzora bugarskih poreznih tijela (u ovom predmetu u Njemačkoj ili Austriji). Čini mi se da se navedenim zahtjevima ostvarenje prava na izuzeće u načelu ne čini praktički nemogućim. Međutim, ta je ocjena u konačnici na sudu koji je uputio zahtjev.

[22] U pogledu nepostojanja propisa o kamatama u zakonodavstvu o PDV-u: presude od 23. travnja 2020., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, t. 37.), od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20. – autonomija), od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 39.) i od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 29.)

[23] Presude od 16. srpnja 2020., UR (obveza odvjetnika na plaćanje PDV-a) (C-424/19, EU:C:2020:581, t. 25.), od 4. ožujka 2020., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, t. 58.), od 10. srpnja 2014., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, t. 54.), od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20.), od 21. siječnja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 17.) i od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, t. 24.)

D. „Dotična država članica” koja priznaje tijela (prvi dio drugog pitanja)

1. Prikaz problema

51. O postojanju usluge usko vezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb stoga odlučuje Bugarska. Međutim, člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u dodatno se zahtijeva da tu uslugu mora pružiti određeni porezni obveznik. Usluge izuzete od poreza te vrste mogu pružati samo „domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti”.

52. Budući da u predmetnom slučaju u obzir dolazi samo posljednja mogućnost, odlučujuće je pitanje je li Momtrade takvo priznato tijelo. Moguće je da je Bugarska priznala Momtrade kao takvo tijelo, iako puka činjenica da je trgovačko društvo pri državnoj agenciji registrirano kao pružatelj socijalnih usluga sama po sebi nije dovoljna (vidjeti u tom pogledu točku 40. i sljedeće ovog mišljenja). Momtrade očito kao takvo tijelo nije bio priznat u mjestu održavanja aktivnosti, odnosno u zemljama odredišta Njemačkoj i Austriji. Ako se pretpostavi da je Bugarska valjano priznala Momtrade kao takvo tijelo, u svrhu odgovora na prvi dio drugog pitanja potrebno je razjasniti koja „dotična država članica” treba donijeti tu odluku o priznanju.

53. U Direktivi o PDV-u spominje se samo „dotičn[a] državav[a] članic[a]”. Površno razmatrajući, „dotična država članica” je i država članica mjesta pružanja usluga u smislu propisa o PDV-u. Naposljetku, ta država članica, kao što primjerice navodi Komisija u svojem mišljenju, mora provesti oporezivanje.

54. Međutim, propisi koji se odnose na mjesto pružanja usluga izmijenjeni su tek s učinkom od 1. siječnja 2010.[24] Cilj te izmjene bio je uzeti u obzir narav PDV-a kao poreza na potrošnju[25] i kada je riječ o pravu na oporezivanje dotične države članice. Stoga bi u načelu pravo oporezivanja trebala imati država u kojoj se ostvaruje potrošnja (načelo zemlje odredišta). No ako to dovodi do poteškoća u provedbi – kao u slučaju usluga koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici, vidjeti članak 45. Direktive o PDV-u – primjenjuje se načelo zemlje podrijetla. Međutim, čini mi se kako taj smisao načela zemlje podrijetla – izbjegavanje problema u provedbi – nije moguće automatski prenijeti na smisao priznanja drugih tijela u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

55. Najjednostavnije rješenje moglo bi biti da se i u tom smislu pozove na zemlju podrijetla. U prilog tomu ide činjenica da je mjesto pružanja usluge osobama koje nisu porezni obveznici uobičajeno zemlja podrijetla koja ima i pravo oporezivanja. Tada bi u predmetnom slučaju za priznanje bila nadležna Bugarska. S druge pak strane, u slučaju tog bi rješenja država članica koja postavlja osobito stroge zahtjeve u pogledu priznanja (primjerice u pogledu kvalitete) poduzećima s poslovnim nastanom na svojem državnom području otežala prekograničnu isporuku usluga usko vezanih uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb. U suprotnom slučaju, međutim, za takva bi poduzeća bila lokacijska prednost da se poslovno nastane u državi koja ima najniže zahtjeve u pogledu priznanja. Oba bi slučaja neizbježno rezultirala narušavanjem tržišnog natjecanja u zemlji odredišta u kojoj se usluga prima i konzumira.

[24] Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.)

[25] Vidjeti samo treću uvodnu izjavu Direktive 2008/8/EZ

56. Propisi o PDV-u upravo su zbog toga usklađeni jer *per se* imaju posebnu poveznicu s unutarnjim tržištem te je takva narušavanja tržišnog natjecanja potrebno izbjegavati. Zbog toga se Direktiva o PDV-u temelji na ovlasti koja proizlazi iz članka 113. UFEU-a i, za razliku od drugih poreza (osobito za razliku od poreza na dobit), ne mora ispunjavati posebne uvjete iz članka 115. UFEU-a.

57. Stoga se čini dvojbenim odnosi li se pojam „dotičn[a] državna] članic[a]" uistinu na državu mjesta pružanja usluge u smislu propisa o PDV-u. Tim više ako mjesto pružanja usluge ovisi o svojstvu korisnika usluge. Ako bi ista usluga u istoj (inozemnoj) državi članici bila pružena osobi koja nije porezni obveznik (primjerice usluge njege pružene fizičkoj osobi) i poreznom obvezniku (primjerice usluge njege pružene domu umirovljenika u svojstvu podizvođača), tada bi u tu svrhu bila potrebna dva priznanja jer se mjesto pružanja usluge u prvom slučaju nalazi u zemlji odredišta (inozemstvo), a u drugom u zemlji podrijetla (tuzemstvo).

2. Tekst

58. Pojam „koj[e] se u dotičnoj državi članici priznaj[e] kao tijel[o] […]" koristi se samo u nekim odredbama o izuzimanju od poreza, dok je u drugim odredbama o izuzimanju od poreza riječ samo o „priznat[im] insitucij[ama]" (vidjeti primjerice članak 132. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u).

59. Već se na osnovi usporedbe tih formulacija može zaključiti da pojam „dotičn[e] državne] članic[e]" može značiti nešto drugo, a ne državu koja ima pravo na oporezivanje. Naime, tumačenje prema kojem dotična država članica uvijek znači državu članicu koja može oporezovati transakciju čini tu formulaciju u cijelosti suvišnom. Jer bez te je formulacije to ionako uvijek država članica u kojoj je mjesto pružanja usluge u smislu propisa o PDV-u i koja stoga ima pravo oporezivanja, koja ispituje uvjete oporezivog događaja i može koristiti odgovarajuće diskrecijske ovlasti.

60. Stoga već sam tekst upućuje na to da pojam „dotičn[a] državna] članic[a]" ne znači uvijek ona država članica koja može oporezovati transakciju.

3. Razmatranje povijesti nastanka odredbe

61. U prilog tomu ide i povijest nastanka te odredbe. U propisu koji je prethodio Direktivi o PDV-u, izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u bilo je uređeno u članku 13. Šeste direktive. Međutim, tim se člankom prema tadašnjem naslovu obuhvaćalo samo „izuzeća u tuzemstvu".

62. U skladu s trećom uvodnom izjavom, donošenjem Direktive o PDV-u samo su preinačene struktura i formulacija a da to pritom nije trebalo dovesti do značajnih promjena u važećem zakonodavstvu. Značajnije promjene koje su unatoč tomu nastupile taksativno su navedene u odredbama koje se odnose na prenošenje i stupanje na snagu. Što se tiče članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, u tom se smislu ništa ne navodi.

63. Stoga se, uzimajući u obzir Šestu direktivu, može smatrati da se pod izuzećem *u tuzemstvu* primarno mislilo na usluge „domova umirovljenika, subjekata javnog prava ili drugih tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti" koja poslovni

nastan uobičajeno imaju u tuzemstvu te svoje usluge pružaju u tuzemstvu. Dotična država članica koja je dužna provesti postupak priznanja bila bi u tom slučaju ona država članica u kojoj je usluga pružena. To bi bilo u skladu s načelom države odredišta.

4. Teleološko tumačenje

64. Teleološko tumačenje također ne ide u prilog primjeni odredbe o mjestu pružanja usluga u svrhu određivanja „dotičn[e] državn[e] članic[e]" koja odlučuje o priznanju. Kao što je prethodno navedeno, odredbama o određivanju mjesta pružanja usluga porezni se prihod u slučaju prekograničnih isporuka usluga i roba treba dodijeliti jednoj od mogućih državi članica. U tu se svrhu mogu primijeniti različita načela koja više uzimaju u obzir ili narav poreza na potrošnju (načelo zemlje odredišta, načelo mjesta aktivnosti) ili načelo učinkovitog upravljanja porezima (načelo zemlje podrijetla).

65. Međutim, prema mojem mišljenju svrha izuzimanja od poreza u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u i povezivanje s državnim priznanjem „dotičn[e] državn[e] članic[e]" jest drugačija. Naime, u tom slučaju nije riječ o prenošenju naravi poreza na potrošnju ili učinkovitog upravljanja porezima, nego posebice o financiranju sustava socijalne sigurnosti dotičnih država članica.

66. Naime, to porezno izuzeće ima za cilj smanjiti troškove tih usluga i na taj ih način učiniti dostupnijima pojedincima koji se njima mogu koristiti [26]. Budući da većinu tih troškova snose sustavi socijalne sigurnosti država članica, to porezno izuzeće namijenjeno je i financiranju sustava socijalne sigurnosti država članica.

67. Stoga je Sud već više puta presudio da država članica ne prekoračuje svoju diskrecijsku ovlast pri priznavanju drugih tijela ako zahtijeva da troškove predmetnih usluga ambulantne njege u cijelosti ili pretežito moraju snositi zakonom predviđena tijela za socijalnu zaštitu i socijalnu skrb [27].

68. Međutim, ako država članica, s jedne strane, ima diskrecijsku ovlast za priznanje drugog tijela, a s druge se strane poreznim izuzećem trebaju smanjiti troškovi medicinske zaštite koje pretežno snosi sustav socijalne sigurnosti, onda ne može biti odlučujuće mjesto pružanja usluge u smislu propisa o PDV-u. Naime, u slučaju prekograničnih usluga teško je zamislivo da bi zemlja podrijetla (u ovom predmetu Bugarska) trebala imati diskrecijsku ovlast odlučivanja o tome trebaju li se sustavi socijalne sigurnosti u zemljama odredišta (u ovom predmetu njemački i austrijski) opteretiti PDV-om ili ne.

69. To bi isto tako objasnilo i zašto se zakonodavac Unije izričito poziva na priznanje dotične države članice. Teleološki gledano, dotična država članica je ona na čije se sustave socijalne sigurnosti uslugom utječe i koja stoga mora moći odlučiti o priznanju pružatelja usluge kao tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti.

[26] Presuda od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 29.), od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 41.) i od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 30.)

[27] Presuda od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 37.), u tom smislu i presuda od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 39.) i od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 53.). Slično u kontekstu terapijskih usluga izuzetih od PDV-a: presuda od 7. travnja 2022., I (izuzeće bolničkih usluga od PDV-a) (C-228/20, EU:C:2022:275, t. 61.) i od 5. ožujka 2020., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, t. 30. i 31.)

70. Naposljetku, u prilog tom tumačenju ide i formulacija iz članka 133. prvog stavka točke (c) Direktive o PDV-u. S tim u skladu, države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće „drugim tijelima" time da su ti subjekti zaračunali cijene koje odobravaju tijela javne vlasti. To može značiti samo tijela javne vlasti u zemlji odredišta. Ako su za odobravanje cijena na licu mjesta relevantna tijela javne vlasti države odredišta, nameće se zaključak da „dotičn[a] državav[a] članic[a]" koja odlučuje o priznanju mora biti država članica zemlje odredišta.

5. Poštovanje načela porezne neutralnosti

71. Nadalje, tumačenje prema kojem je država članica iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u koja je nadležna za priznanje ona država članica čiji sustavi socijalne sigurnosti u pravilu plaćaju usluge, a ne ona u koju se Direktivom o PDV-u smješta mjesto pružanja usluge, u skladu je s načelom porezne neutralnosti.

72. Načelom porezne neutralnosti u okviru naplate PDV-a zabranjuje se različito postupanje s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije[28]. Prema poduzećima koja međusobno konkuriraju u načelu se mora jednako postupati u smislu PDV-a.

73. Tržišno natjecanje među domovima umirovljenika, subjektima javnog prava i drugim tijelima koja priznaje dotična država članica u pravilu se odvija tamo gdje se usluge pružaju i plaćaju. Momtrade u tom smislu konkurira primarno tijelima koja pružaju slične usluge u Njemačkoj ili Austriji. To bi tržišno natjecanje moglo biti značajno narušeno ako bi države članice svojom vlastitom praksom priznavanja u zemlji podrijetla mogle utjecati na troškove aktivnosti u zemlji odredišta.

74. Navedeno narušavanje tržišnog natjecanja nastupilo bi u svim situacijama u kojima je praksa priznavanja u državama članicama različita. Državama članicama u tom smislu dodijeljena diskrecijska ovlast (vidjeti točku 38. i sljedeće ovog mišljenja) gotovo da isključuje ujednačenu praksu. U slučaju usluga iz članka 45. Direktive o PDV-u, država članica koja odredi najstrože zahtjeve za priznanje dovela bi u nepovoljan položaj poduzeća koja sjedište svojeg poslovanja imaju na njezinom teritoriju. Ona država članica koja odredi najniže zahtjeve u pogledu priznanja dovela bi pak poduzeća koja na njezinom teritoriju imaju sjedište svojeg poslovanja u povlašteni položaj kada je riječ o uslugama iz članka 45. o PDV-u.

75. S tim u skladu, Bugarska – kao što je navela bugarska porezna uprava – izdaje odluku o priznanju koja je važeća samo za usluge pružene na području Bugarske. U predmetnom bi slučaju stoga Njemačka i Austrija morale odlučiti o tome treba li društvo Momtrade priznati kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti.

76. Tu bi odluku Momtrade morao podnijeti bugarskim poreznim tijelima. U skladu s načelom uzajamnog povjerenja ta bi se odluka[29] trebala priznati u Bugarskoj. Bugarska porezna tijela u tom bi slučaju samo još morala ispitati je li riječ o usluzi izuzetoj od poreza koja je usko vezana uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) direktive o PDV-u. Ako nije tako, usluga je oporeziva; ako jest, usluga je izuzeta od poreza.

[28] Vidjeti presude od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 30.), od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.) i od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, t. 22.)

[29] Vidjeti u pogledu tog načela u okviru suradnje na području kaznenopravnih sustava: presuda od 12. svibnja 2021., Bundesrepublik Deutschland (Interpolova crvena tjeralica) (C-505/19, EU:C:2021:376, t. 80. i navedena sudska praksa). Vidjeti i presudu od 28. rujna 2006., van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, t. 43.).

Moguće sporove u pogledu pitanja je li odluka o priznanju donesena bez pogrešaka koje se odnose na diskrecijsku ovlast trebalo bi razjasniti u državi čiji bi sustavi socijalne sigurnosti u pravilu morali snositi troškove, dakle u zemlji odredišta.

77. Međutim, to tumačenje dovodi do toga da se na visinu poreznih prihoda od PDV-a u Bugarskoj posredno utječe odlukom o priznanju druge države članice (u ovom predmetu Njemačke i Austrije). No smatram da je to opravdano posebnim ciljem članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u (smanjenje troškova sustava socijalne sigurnosti, vidjeti o tome točku 65. i sljedeće ovog mišljenja) i načelom neutralnosti tržišnog natjecanja.

V. Zaključak

78. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) odgovori kako slijedi:

1. Pojedinac se u odnosu na državu koja naplaćuje porez može izravno pozivati na članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u unatoč diskrecijskoj ovlasti koja je njime dodijeljena državama članicama. Navedeno vrijedi neovisno o tome određuje li se mjesto pružanja usluge prema načelu zemlje odredišta ili prema načelu zemlje podrijetla i neovisno o tome je li za tu uslugu posredovao posrednik.

2. Članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je dotična država članica koja donosi odluku o priznanju drugih tijela ona država članica u kojoj se usluge stvarno pružaju i čiji sustavi socijalne sigurnosti te usluge u pravilu plaćaju. To u slučaju prekograničnih usluga može biti i država članica kojoj se Direktivom na temelju odredbi o određivanju mjesta pružanja usluga ne dodjeljuje odgovarajuće pravo na oporezivanje.

   Međutim, je li u slučaju predmetne usluge riječ o usluzi koja je usko vezana uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu te je li ona dovoljno dokazana, država članica kojoj je pravo na oporezivanje dodijeljeno Direktivom na temelju mjesta pružanja usluga mora ocijeniti isključivo prema svojem vlastitom zakonodavstvu (ako je njime članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u pravilno prenesen).

3. Puka činjenica da je trgovačko društvo registrirano pri državnoj agenciji kao pružatelj socijalnih usluga nije sama po sebi dovoljna da bi se izveo zaključak o priznanju, bez pogrešaka u diskrecijskoj ocjeni, svojstva tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti.