Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 1. decembra 2022 [1]

Zadeva C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
proti
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Direktiva o DDV – Člen 132(1)(g) – Oprostitev storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom – Organizacija, priznana kot organizacija socialnega pomena – Zadevna država članica, ki prizna socialni pomen organizacije“

I. Uvod

1. Demografskega razvoja in globalizacije tudi zakonodaja Unije o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) ne ustavi. To kaže obravnavani postopek. Podjetje s sedežem v Bolgariji po vsej Uniji napotuje svoje delavce, med drugim k (fizičnim) osebam, ki prebivajo v Nemčiji in Avstriji ter ki zaradi starosti ali bolezni potrebujejo pomoč v gospodinjstvu in tudi nego. Načeloma je kraj opravljanja teh storitev za fizične osebe v kraju, kjer ima sedež izvajalec, v obravnavanem primeru torej v Bolgariji. Ko gre za vprašanje pravilnega obdavčenja teh storitev, opravljenih v Nemčiji ali Avstriji, z DDV in s tem tudi za vprašanje njihove oprostitve se torej uporablja bolgarsko pravo.

2. Tu obravnavana oprostitev obsega storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom in ki jih opravlja „organizacija, ki jo zadevna država članica priznava kot organizacijo socialnega pomena.“ Odločilno vprašanje je, katera je ta „zadevna država članica“. Ali je to tista, na ozemlju katere se opravljajo storitve, za katere velja davčna ugodnost (namembna država), ker njeni socialni sistemi praviloma plačajo storitev? Ali pa je to država, ki bi bila pravzaprav upravičena do davčnega prihodka, če storitev ne bi bila oproščena? Pri storitvah za osebe, ki niso davčni zavezanci, kakor v obravnavanem primeru, bi to bila država izvora, pri storitvah za davčne zavezance (na primer za bolnišnico v tujini) bi to bila namembna država.

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

3. Obe rešitvi vodita do praktičnih problemov. Če odločbo o priznanju sprejme namembna država članica, država članica izvora te odločbe praktično ne more preveriti, čeprav morda posredno vpliva na njen davčni prihodek. Če je za to priznanje pristojna država članica izvora, bi ta država članica z zelo velikodušno prakso priznavanja lahko utemeljila idealno lokacijo za čezmejne storitve socialnega skrbstva. Posledica tega bi lahko bilo izkrivljanje konkurence v razmerju do podjetij s sedežem v namembni državi, ki naj bi ga usklajeni sistem DDV v bistvu ravno preprečil.

4. Ker pa je rešitev lahko samo ena, mora Sodišče v tej zadevi razsoditi, ali je pri oprostitvi transakcij določenih organizacij, ki jih mora priznati „zadevna država članica“, vedno odločilna država, kjer je v skladu z zakonodajo o DDV kraj opravljanja storitve (v obravnavanem primeru: Bolgarija), ali vedno namembna država (v obravnavanem primeru: Nemčija ali Avstrija).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Okvir prava Unije določa Direktiva 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). [2]

6. Člen 45 Direktive o DDV se nanaša na kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, in določa:

„Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje 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.“

7. Člen 132(1)(g) Direktive o DDV ureja oprostitev:

„1. 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 [zadevna] država članica priznava kot organizacije socialnega pomena;“

[2] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, upoštevni za sporni leti (2014 in 2015); v tem pogledu nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2013/61/EU z dne 17. decembra 2013 (UL 2013, L 353, str. 5).

8. Člen 133(1)(c) Direktive o DDV državam članicam omogoča, da za odobritev zgoraj navedene oprostitve predpišejo izpolnjevanje pogoja:

„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:

(c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jih odobrijo 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.“

9. Člen 134(a) Direktive o DDV 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. Bolgarsko pravo

10. Direktiva o DDV je bila v nacionalno zakonodajo prenesena z Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS).

11. V skladu s členom 21 ZDDS se kot kraj opravljanja storitev, ki se opravijo za osebo, ki ni davčni zavezanec, šteje kraj, kjer ima izvajalec sedež samostojne ekonomske dejavnosti.

12. V skladu s členom 40 ZDDS je opravljanje socialnih storitev v smislu Zakon za sotsialnoto podpomagane (zakon o socialni pomoči, v nadaljevanju: ZSP) oproščeno davka.

13. V skladu s členom 16 ZSP socialne storitve temeljijo na ciljno usmerjenem socialnem delu v podporo osebam za opravljanje vsakdanjih del ali vključevanje v družbo in se odobrijo na podlagi individualne ocene potreb na željo in po izbiri zadevnih oseb.

14. V skladu s členom 18 ZSP med drugim bolgarske pravne osebe začnejo opravljati socialne storitve šele po vpisu v register pri Agentsia za sozialno podpomagane (agencija za socialno pomoč, Bolgarija).

15. V skladu z zakonsko opredelitvijo iz člena 1, točka 6, dodatnih določb k ZSP so „socialne storitve“ dejavnosti, ki podpirajo osebe in jim povečujejo možnosti za samostojno življenje; v skladu s točko 7 se „socialne storitve v skupnosti“ opravljajo v ožjem ali širšem družinskem okolju.

16. V skladu s členom 40 Pravilnik za prilagane na ZSP (pravilnik o izvajanju ZSP, v nadaljevanju: PPZSP) osebe, ki želijo koristiti socialne storitve, če je izvajalec socialnih storitev pravna oseba, vložijo pisno vlogo pri upravnem organu v kraju svojega aktualnega naslova stalnega prebivališča. Kot referenco priložijo kopijo osebnega dokumenta ter kopijo osebne zdravstvene kartoteke in zdravniškega spričevala, če sta na voljo. Upravni organ oceni potrebe zadevne osebe po socialnih storitvah in v zvezi s tem pripravi standardizirano poročilo.

17. V skladu s členom 40d PPZSP izvajalec socialnih storitev po oceni potreb pripravi individualni načrt, v katerem so navedeni cilji in ki vsebuje dejavnosti za pokrivanje zlasti vsakdanjih potreb ter zdravstvenih, izobraževalnih, rehabilitacijskih ali drugih potreb.

18. V skladu s členom 40e PPZSP izvajalec socialnih storitev vodi register uporabnikov storitev, ki vsebuje podatke o osebi in opravljeni storitvi.

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

19. Momtrade Ruse OOD (v nadaljevanju: Momtrade) je družba z omejeno odgovornostjo, ki pretežno opravlja ambulantne socialne storitve. Od 24. junija 2014 je na podlagi ZDDS prostovoljno registrirana kot davčna zavezanka. Poleg tega je tudi pri agenciji za socialno pomoč pri bolgarskem ministrstvu za delo in socialno politiko [3] registrirana kot izvajalka socialnih storitev v obliki zagotavljanja osebnih asistentov, socialnih asistentov in gospodinjskih pomočnikov za starejše ljudi.

20. Pri družbi Momtrade je bil opravljen postopek davčnega nadzora za obdobje od 24. junija 2014 do 31. decembra 2015. Predmet nadzora so bile storitve, opravljene za različne fizične osebe z nemškim in/ali avstrijskim državljanstvom, ki imajo očitno stalno prebivališče v Nemčiji ali Avstriji.

21. Družba Momtrade je na podlagi pogodb, sklenjenih s temi fizičnimi osebami, napotila delavce za nego in gospodinjsko pomoč v gospodinjstva naročnikov. Posamezna dela so podrobneje opredeljena v vprašalniku, priloženem pogodbam. Ta vprašalnik je pripravila družba za posredovanje, registrirana v Nemčiji oziroma Avstriji, ki je družbi Momtrade na podlagi pogodbe o posredovanju posredovala stranke.

22. Navedena dela poleg pomoči v gospodinjstvu vključujejo nego starejših ljudi z zdravstvenimi težavami, ki ne morejo sami poskrbeti zase. V vsaki pogodbi sta navedena tako ime naročnika kot tudi naziv posrednika. Plačila fizičnih oseb družbi Momtrade niso sporna.

23. Nemški davčni organi so dali pobudo za izmenjavo informacij. V okviru tega je bilo ugotovljeno, da je kraj opravljanja teh storitev v Bolgariji. Posledično zadevne storitve niso predmet obdavčitve v Nemčiji, ampak jih je treba na podlagi bolgarskega ZDDS obdavčiti v Bolgariji.

24. Organi, pristojni za davčne prihodke v Bolgariji, so na podlagi dokumentov, ki jih je predložila družba Momtrade, ugotovili, da manjka dogovor o opravljanju „socialnih storitev“, saj individualne potrebe strank niso navedene. Menili so, da je zaradi dejanskega opravljanja storitev v drugi državi članici poleg ZSP upoštevno tudi nemško oziroma avstrijsko pravo. Družba Momtrade naj bi morala za oprostitev na podlagi člena 40, točka 1, ZDDS predložiti te dokaze, ki na podlagi prava ustrezne druge države članice potrjujejo socialni pomen storitev, opravljenih na njenem ozemlju.

25. Družbi Momtrade je bila z odločbo o odmeri davka z dne 4. oktobra 2018 zavrnjena oprostitev za storitve. Zoper to je vložila tožbo. Prvostopenjsko sodišče v postopku, to je Administrativen sad Ruse (upravno sodišče v Rusu, Bolgarija), je presodilo, da člen 40, točka 1, ZDDS ustreza členu 132(1)(g) Direktive o DDV. Da bi se lahko uporabljala oprostitev na podlagi člena 40,

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

točka 1, ZDDS, naj bi morala preverjana oseba dokazati, da gre tako na podlagi bolgarskega prava kot tudi na podlagi prava države članice, na ozemlju katere se opravljajo storitve, za dejavnost socialnega pomena. Sodišče je presodilo, da ta socialni pomen glede na bolgarsko ureditev ni dokazan. V skladu z njo naj bi bilo obvezno treba opraviti socialno oceno potreb zadevne osebe, do česar naj tu ne bi prišlo in kar naj tudi ne bi bilo dokumentirano.

26. Družba Momtrade naj ne bi predložila vlog za opravljanje socialnih storitev, socialnih ocen, poročil s predlogi, individualnih načrtov in registra uporabnikov storitev, kot to zahteva bolgarska zakonodaja, ampak zgolj pogodbe in pripadajoče vprašalnike.

27. Poleg tega naj storitve, povezane z oskrbo starejših ljudi, ne bi bile socialne v smislu člena 40, točka 1, ZDDS, saj naj bi šlo zgolj za pomoč pri gospodinjskih opravilih. Delavcem naj ne bi bilo treba opravljati del, povezanih z zdravstvenim stanjem oseb. Prav tako naj ne bi imeli izobrazbe, na podlagi katere bi bilo verjetno, da so sposobni nuditi medicinsko nego.

28. Prvostopenjsko sodišče je torej v pretežni meri potrdilo davčni dolg, določen v odločbi o odmeri davka. Družba Momtrade je zoper to vložila pritožbo. Pristojni senat kasacijskega sodišča se sprašuje, na podlagi katerih meril je treba opraviti presojo, ali gre za socialne dejavnosti.

29. Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) je zato sklenilo, da prekine postopek in Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali se gospodarska družba, ki je v eni od držav članic (v obravnavanem primeru v 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 državljanke 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 opravljajo te storitve?

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 nadzora, ‚priznana kot organizacija socialnega pomena' in je dokazano, da gre za storitve, ‚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 ustrezna država članica ‚priznava kot organizacijo socialnega pomena'?"

30. V postopku pred Sodiščem sta pisna stališča predložili finančna uprava Republike Bolgarije in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

IV. Pravna presoja

31. Ker je na prvo in tretje vprašanje sorazmerno preprosto odgovoriti na podlagi Direktive o DDV oziroma sodne prakse Sodišča, bom najprej obravnavala ti vprašanji (točki A in B). Nato se bom posvetila drugemu vprašanju, sestavljenemu iz dveh delov, ki ju je treba preučiti ločeno.

Po eni strani predložitveno sodišče sprašuje, kakšna je razlaga pojma storitev, ki so „tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, in kako se te storitve dokazujejo. V tem pogledu gre za obstoj storitev, ki so načelno oproščene (točka C) in ki jih opravljajo domovi za ostarele, osebe javnega prava ali druge priznane organizacije. Po drugi strani je treba razjasniti, kako je treba razlagati pojem „zadevna država članica“, ki te „druge organizacije“ prizna kot organizacije socialnega pomena, s čimer se uvrščajo na osebno področje uporabe oprostitve (točka D).

A. Neposredna uporaba člena 132(1)(g) Direktive o DDV (prvo vprašanje)

32. Odgovor na prvo vprašanje naj razjasni, ali se družba Momtrade lahko neposredno sklicuje na člen 132(1)(g) Direktive o DDV. Iz sodne prakse Sodišča [4] izhaja, da se posameznik, če niso bili pravočasno sprejeti ukrepi za prenos, lahko nasproti vsem nacionalnim predpisom, ki niso v skladu z direktivo, sklicuje na tiste določbe direktive, ki so po vsebini brezpogojne in dovolj natančne. Pogoj za to je, da te določbe določajo pravice, ki jih posameznik lahko uveljavlja proti državi.

33. Sodišče je pri tem v zvezi s členom 132(1)(g) Direktive o DDV že razsodilo, da ta člen (oziroma po vsebini enak pred tem veljaven člen 13(A)(1)(g) Šeste direktive) dovolj natančno in brezpogojno določa dejavnosti, ki so oproščene. [5]

34. Pojem „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ pa državam članicam daje diskrecijsko pravico pri vprašanju, ali bodo zadevnim organizacijam priznale socialni pomen. [6] Dokler države članice spoštujejo meje diskrecijske pravice, ki jim je priznana v členu 132(1)(g) Direktive o DDV, posameznik z učinkom proti zadevni državi članici ne more doseči lastnosti organizacije socialnega pomena s tem, da se sklicuje na to določbo. [7]

35. Če pa posameznik zahteva priznanje lastnosti kot organizacije socialnega pomena, morajo nacionalna sodišča preveriti, ali so pristojni organi spoštovali meje diskrecijske pravice pri uporabi načel prava Unije, zlasti načela enakega obravnavanja. [8] V tem smislu se lahko posameznik potem kljub priznani diskrecijski pravici sklicuje na člen 132(1)(g) Direktive o DDV. [9]

36. V zvezi s prvim vprašanjem predložitvenega sodišča je treba pojasniti, da to velja ne glede na to, ali se kraj opravljanja storitve ravna po načelu namembne države ali po načelu države izvora in ne glede na to, ali je te storitve posredoval posrednik.

4 Sodbe z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 51); z dne 26. septembra 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, točka 36), in z dne 19. januarja 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, točka 25).

5 Sodba z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 53). V sodbi z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 47), je govora o samostojnih pojmih prava Unije, ki morajo biti opredeljeni na ravni Evropske unije.

6 Sodba z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, točka 41 v zvezi s Prilogo III, točka 15).

7 Sodba z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 55).

8 Sodbi z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 45), in z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 56).

9 Sodbi z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 32), in z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 61).

B. Zahteve za veljavno priznanje (tretje vprašanje)

37. Namen tretjega vprašanja je razjasnitev, ali registracija gospodarske družbe kot izvajalke socialnih storitev zadošča za sprejetje stališča, da gre za veljavno priznano organizacijo v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

38. Za določitev, katere organizacije je treba priznati za organizacije socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV, so pristojni nacionalni organi.[10] V členu 132(1)(g) Direktive o DDV niso pojasnjeni pogoji in pravila za priznavanje organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena. Zato morajo načeloma države članice v nacionalnem pravu določiti pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam prizna tak status.[11]

39. Iz sodne prakse Sodišča pa v zvezi s tem izhaja, da morajo nacionalni organi pri priznavanju socialnega pomena organizacij, ki niso osebe javnega prava, v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč upoštevati več vidikov.

40. 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 bil drugim davčnim zavezancem, ki opravljajo enake dejavnosti, priznan podoben status, in dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri prevzamejo zavodi za zdravstveno zavarovanje ali druge organizacije socialne varnosti.[12] Pri tem se lahko upoštevajo tudi cilji, ki jih tak subjekt kot celota uresničuje, in trajnost njegovega socialnega delovanja.[13]

41. Iz tega hkrati izhaja, da države članice ne morejo prosto opredeliti zasebnih subjektov, ki opravljajo pridobitno dejavnost (kot v obravnavanem primeru družba Momtrade), kot organizacij socialnega pomena zgolj zato, ker opravljajo tudi storitve socialnega pomena.[14] Zato zgolj dejstvo, da je gospodarska družba pri državni agenciji registrirana kot izvajalka socialnih storitev, samo po sebi ne more zadoščati za sklep, da gre za njeno priznanje kot organizacije socialnega pomena, pri katerem ni bila storjena napaka pri presoji. Kaj drugega lahko velja, če je s to registracijo povezana vsebinska presoja zgoraj navedenih vidikov, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

[10] Sodba z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 57).

[11] Sodbe z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 69); z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 43); z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točki 32 in 34), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 26).

[12] Sodbe z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 70); z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 44); z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 35); z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, točka 20), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 31 in tam navedena sodna praksa).

[13] Sodba z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, točka 45).

[14] Sodbe z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 72); z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348, točki 42 in 44), in z dne 28. julija 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, točki 61 in 63).

C. Presoja storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom (drugi del drugega vprašanja)

42. Drugi del drugega vprašanja se nanaša na presojo oproščene storitve, tako kar zadeva merila kot tudi upoštevno pravo in za to potrebne dokaze. Iz besedila člena 132(1)(g) Direktive o DDV izhaja, da oprostitev, določena v tej določbi, velja le za opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je „tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“. Obstoj oproščene storitve izhaja torej izključno iz prava Unije.

43. V skladu s sodno prakso Sodišča naj bi se izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV, razlagali ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, po katerem se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo.[15] Razlagati pa se tudi ne smejo preveč ozko,[16] kajti razlaga teh izrazov mora biti v skladu z zahtevami načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV, in v skladu s cilji navedenih oprostitev. To pravilo ozke razlage po mnenju Sodišča tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki.[17]

44. Sodišče s tem zahteva teleološko razlago določb o oprostitvah, ki upošteva cilje oprostitve in načelo nevtralnosti. Pri razlagi člena 132(1)(g) Direktive o DDV je poleg tega treba upoštevati še člen 134(a), ki zahteva, da so zadevne storitve nujne za transakcije, ki spadajo na področje socialnega skrbstva in socialnovarstvenega dela.[18]

45. Pri tem je Sodišče že razsodilo, da so storitve nege in pomoči na domu, ki jih služba za ambulantno nego ponuja osebam, ki so fizično ali ekonomsko odvisne od pomoči, načeloma storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom v smislu te določbe.[19] To velja tudi za storitve, ki se opravljajo za osebe v stanju duševne odvisnosti in ki so namenjene njihovemu varstvu pri sklepanju civilnopravnih poslov, če te osebe tvegajo ogrozitev svojih finančnih ali drugih interesov.[20] Sem pa ne spada izposoja delavcev, saj ta kot taka ni storitev v splošnem interesu, ki se opravlja na socialnem področju. V zvezi s tem ni pomembno, da so zadevni delavci delavci na področju zdravstvene nege, niti to, da so bili izposojeni priznanim organizacijam za nego in oskrbo.[21]

46. Ali je zadevna storitev oproščena, mora razjasniti država članica, ki ji direktiva priznava pristojnost za obdavčitev. V zakonodaji o DDV to poteka prek kraja opravljanja storitve. V primeru storitev za davčne zavezance je to v skladu s členom 44 Direktive o DDV načelno kraj, kjer ima prejemnik storitve sedež svoje dejavnosti (načelo namembne države). Pri storitvah za

[15] Sodbe z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 57); z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 28); z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, točka 17); z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 22), in z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 12).

[16] Sodba z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točka 32 govori o „ne posebej ozki razlagi“).

[17] Sodbe z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 57); z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 28); z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, točka 17), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 22).

[18] Sodbi 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 z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 31); v tem smislu očitno tudi sodba z dne 9. februarja 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, točka 25).

[19] Sodbi z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 62), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 23); glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 44).

[20] Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 63).

[21] Sodba z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, točka 28).

osebo, ki ni davčni zavezanec, je to v skladu s členom 45 Direktive o DDV kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti (načelo države izvora). V primeru nekaterih posebnih določitev kraja (glej na primer člen 54 Direktive o DDV) se pravica do obdavčitve ravna po kraju, kjer se dejavnosti dejansko opravljajo (načelo kraja opravljanja dejavnosti).

47. V obravnavanem primeru gre za storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci, tako da je država, ki ima pravico do obdavčitve, v skladu s členom 45 Direktive o DDV Bolgarija. Zato se na podlagi bolgarskega zakona o DDV, če je bila z njim Direktiva o DDV pravilno prenesena, odloči, ali je bila opravljena oproščena storitev. Pri tem ni pomembno, ali bi se tudi na podlagi nemškega ali avstrijskega zakona o DDV zadevna storitev štela za oproščeno storitev socialnega skrbstva. Na usklajenem pravnem področju, kakršna je zakonodaja o DDV, pa naj bi bila presoja v idealnem primeru enaka.

48. Predložitveno sodišče mora presoditi, ali je bila z ustreznimi določbami ZDDS Direktiva o DDV pravilno prenesena. Če ni bila, se lahko davčni zavezanec – kot je bilo navedeno zgoraj (točka 32 in naslednje) – sklicuje neposredno na Direktivo o DDV. V obeh primerih za davčnega zavezanca pri presoji, ali so zadevne storitve tudi oproščene storitve, velja dolžnost sodelovanja. Ta lahko vključuje tudi predložitev dokazov. Kateri dokazi to so in kako jih je treba izvesti, pa Direktiva o DDV ne določa.

49. Brez take določbe na ravni prava Unije ureditev zahtev glede dokazovanja spada v pristojnost držav članic (načelo procesne avtonomije). Kot je Sodišče že odločilo, imajo države članice v tem pogledu diskrecijsko pravico [22] in podrobna pravila lahko določijo same. Ta podrobna pravila pa ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti), niti ne smejo biti urejena tako, da bi dejansko onemogočila ali pretirano otežila izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti). [23]

50. Kršitev načela enakovrednosti tu ni razvidna. Enako velja za kršitev načela učinkovitosti. To, da so določeni dokazi za nadzor nad tem, ali gre za oproščeno storitev, ustrezni, potrebni in večinoma tudi primerni, je dejstvo. To še toliko bolj velja, če so storitve opravljene zunaj območja nadzora bolgarskih finančnih organov (v obravnavanem primeru v Nemčiji ali Avstriji). Menim, da uveljavljanje oprostitve s tem načelno ni dejansko onemogočeno. Za to presojo pa je na koncu pristojno predložitveno sodišče.

D. „Zadevna država članica“, ki prizna organizacije (prvi del drugega vprašanja)

1. Predstavitev problematike

51. O obstoju storitve, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom, odloča torej Bolgarija. Vendar pa člen 132(1)(g) Direktive o DDV dodatno zahteva, da mora to storitev opraviti določen davčni zavezanec. Take oproščene storitve lahko opravljajo le „domovi za ostarele, osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“.

[22] Glede neobstoja določb o obrestih v zakonodaji o DDV glej: sodbe z dne 23. aprila 2020, Sole-Mizo in Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 in C-126/18, EU:C:2020:292, točka 37); z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 20 – avtonomija); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 39), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 29).

[23] Sodbe z dne 16. julija 2020, UR (obveznost odvetnikov za plačilo DDV) (C-424/19, EU:C:2020:581, točka 25); z dne 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, točka 58); z dne 10. julija 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, točka 54); z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 20); z dne 21. januarja 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, točka 17), in z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, točka 24).

52. Ker v obravnavanem primeru pride v poštev le zadnja možnost, je odločilno, ali je družba Momtrade taka priznana organizacija. Bolgarija je morda družbo Momtrade priznala kot tako organizacijo, čeprav zgolj dejstvo, da je gospodarska družba pri državni agenciji registrirana kot izvajalka socialnih storitev, samo po sebi ne zadošča (glej v zvezi s tem točki 40 in 41 zgoraj). V kraju opravljanja dejavnosti oziroma v namembnih državah Nemčiji in Avstriji družba Momtrade očitno ni bila priznana kot taka organizacija. Če se predpostavi, da je Bolgarija družbo Momtrade veljavno priznala kot tako organizacijo, je treba za odgovor na prvi del drugega vprašanja razjasniti, katera „zadevna država članica“ mora sprejeti to odločbo o priznanju.

53. Direktiva o DDV govori le o „[zadevni] državi članici“. Na prvi pogled je „zadevna država članica“ tudi država članica kraja opravljanja storitev v okviru zakonodaje o DDV. Navsezadnje je ta – tako na primer navaja Komisija v svojem stališču – pristojna za obdavčenje.

54. Določbe glede kraja opravljanja storitev pa so bile ravno nedavno spremenjene z veljavnostjo od 1. januarja 2010.[24] Namen te spremembe je bil upoštevanje narave DDV kot davka na potrošnjo[25] tudi pri pravici države članice do obdavčitve. Zato naj bo za obdavčitev načelno pristojna država, v kateri pride do potrošnje (načelo namembne države). Če pa to vodi do težav pri izvajanju – tako na primer pri storitvah za osebe, ki niso davčni zavezanci, glej člen 45 Direktive o DDV – se uporabi načelo države izvora. Menim pa, da se ta smisel načela države izvora – preprečevanje težav pri izvajanju – ne more brez nadaljnjega prenesti na smisel priznanja drugih organizacij v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

55. Najpreprostejša rešitev bi lahko bila, da se tudi v tem pogledu izhaja iz države izvora. V prid temu govori, da je kraj opravljanja storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci, običajno država izvora, ki je tudi pristojna za obdavčitev. V tem primeru bi bila tu za priznanje pristojna Bolgarija. Po drugi strani bi v primeru te rešitve država članica, ki za priznanje določa posebej stroge zahteve (na primer v kakovostnem pogledu), podjetjem s sedežem na njenem državnem ozemlju otežila opravljanje čezmejnih storitev, tesno povezanih s socialnim skrbstvom. V obratnem primeru bi glede na kraj sedeža imela prednost taka podjetja, ki bi sedež ustanovila v državi z najnižjimi zahtevami za priznanje. V obeh primerih se ne bi bilo mogoče izogniti vplivu na konkurenco v namembni državi – tam, kjer se storitev prejme in pride do potrošnje.

56. Zakonodaja o DDV pa je bila usklajena ravno zato, ker je sama po sebi posebej povezana z notranjim trgom in naj bi se taka izkrivljanja konkurence preprečila. Zato Direktiva o DDV temelji na podlagi glede pristojnosti v členu 113 PDEU in v zvezi z njo, drugače kot pri drugih davkih (zlasti drugače kot pri davkih od dohodkov), ni potrebno izpolnjevanje posebnih pogojev iz člena 115 PDEU.

57. Zato je vprašljivo, ali je z „zadevno državo članico“ resnično mišljena država kraja opravljanja storitev v okviru zakonodaje o DDV. To še toliko bolj velja, ker je kraj opravljanja storitev odvisen od lastnosti prejemnika storitve. Če bi bila ena in ista storitev opravljena v eni in isti (tuji) državi članici za osebo, ki ni davčni zavezanec (na primer storitve nege za fizično osebo), in za davčnega zavezanca (na primer storitve nege kot podizvajalec za dom za ostarele), bi bili za to potrebni dve priznanji, saj je kraj opravljanja storitev v enem primeru v namembni državi (tujini) in v drugem primeru v državi izvora (domači državi).

[24] Direktiva 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).

[25] Glej na primer uvodno izjavo 3 Direktive 2008/8/ES.

2. Besedilo

58. Pojem „organizacije, ki jih država članica priznava“ se uporablja le v nekaterih določbah o oprostitvi, medtem ko je v drugih določbah o oprostitvi govora le o „priznanih ustanovah“ (glej na primer člen 132(1)(b) Direktive o DDV).

59. Že na podlagi te primerjave besedila je mogoče sklepati, da je z „[zadevno] državo članico“ verjetno mišljeno nekaj drugega kot pa država, ki je upravičena do obdavčitve. Če bi obveljala razlaga, da je z zadevno državo članico vedno mišljena tista država, ki lahko tudi obdavči transakcijo, bi bila namreč celotna opredelitev odveč. Kajti brez te opredelitve gre tako ali tako vedno za tisto državo članico, v kateri je kraj opravljanja storitev v okviru zakonodaje o DDV in ki ima torej pravico do obdavčitve, ki presoja pogoje obdavčljivega dogodka in ki ima na voljo ustrezno diskrecijsko pravico.

60. Zato že besedilo kaže na to, da z „[zadevno] državo članico“ ni vedno mišljena država članica, ki lahko obdavči transakcijo.

3. Presoja zgodovine nastanka

61. V prid temu govori tudi zgodovina nastanka določbe. V določbi, ki je veljala pred določbo iz Direktive o DDV, je bila oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV vsebovana v členu 13 Šeste direktive. Ta člen pa je glede na takratni naslov obsegal le „oprostitve na ozemlju države“.

62. V skladu z uvodno izjavo 3 sta bila s sprejetjem Direktive o DDV le preoblikovana struktura in besedilo, ne da bi prišlo do vsebinskih sprememb v obstoječi zakonodaji. Vsebinske spremembe, do katerih je vendarle prišlo, so izčrpno podane v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti direktive. V tem kontekstu ni najti ničesar v zvezi s členom 132(1)(g) Direktive o DDV.

63. Ob upoštevanju Šeste direktive je zato mogoče izhajati iz tega, da so bile z oprostitvijo *na ozemlju države* v prvi vrsti mišljene storitve „domov za ostarele, oseb javnega prava ali drugih organizacij, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“, ki imajo običajno sedež na ozemlju države in ki storitve opravljajo na ozemlju države. Zadevna država članica, ki je pristojna za priznanje, bi bila v tem primeru tista, v kateri je bila storitev opravljena. To bi ustrezalo načelu namembne države.

4. Teleološka razlaga

64. Tudi teleološka razlaga govori proti uporabi določb o kraju opravljanja storitev za določitev „zadevne države članice“, ki odloča o priznanju. Kot je bilo navedeno zgoraj, naj se z določbami o kraju predmet obdavčitve pri čezmejnih dobavah in storitvah dodeli eni od držav članic, ki pridejo v poštev. Pri tem se lahko uporabijo različna načela, ki morebiti bolj upoštevajo naravo DDV kot davka na potrošnjo (načelo namembne države, načelo kraja opravljanja dejavnosti) ali pa bolj upoštevajo načelo učinkovite davčne uprave (načelo države izvora).

65. Menim pa, da je namen oprostitve DDV v členu 132(1)(g) Direktive o DDV in navezovanja na priznanje s strani „zadevne države članice“ nek drug. Pri tem namreč ne gre za uresničevanje narave DDV kot davka na potrošnjo ali učinkovite davčne uprave, temveč zlasti za financiranje zadevnih socialnih sistemov držav članic.

66. Namen te oprostitve je namreč v tem, da se znižajo stroški teh storitev, ki tako postanejo dostopnejše za posameznike, ki bi jih lahko koristili.[26] Ker večino teh stroškov nosijo socialni sistemi držav članic, je oprostitev torej namenjena tudi financiranju socialnih sistemov držav članic.

67. Zato je Sodišče že večkrat odločilo, da država članica ne prekorači diskrecijske pravice pri priznanju drugih organizacij, če zahteva, da morajo vse stroške ali pretežni del stroškov zadevnih storitev ambulantne nege nositi zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči.[27]

68. Če pa ima pri priznanju druge organizacije po eni strani država članica diskrecijsko pravico in naj se po drugi strani z oprostitvijo znižajo stroški zdravljenja, ki jih v pretežni meri nosijo zadevni socialni sistemi, potem kraj opravljanja storitev v okviru zakonodaje o DDV ne more biti odločilen. Pri čezmejnih storitvah si je namreč težko zamisliti, da je stvar diskrecijske pravice države izvora (tu Bolgarije), ali bodo socialni sistemi v namembnih državah (tu nemški ali avstrijski sistemi) obremenjeni z DDV ali ne.

69. To bi tudi pojasnilo, zakaj zakonodajalec Unije izrecno izhaja iz priznanja s strani zadevne države članice. Teleološko gledano je zadevna država članica tista, katere socialne sisteme storitev zadeva in ki bi ji zato moralo biti omogočeno, da odloča o priznanju izvajalca kot organizacije socialnega pomena.

70. Za to razlago na koncu govori opredelitev v členu 133(1)(c) Direktive o DDV. V skladu z njo lahko država članica za odobritev oprostitve „drugim organizacijam“ predpiše izpolnjevanje pogoja, da morajo cene, ki jih te organizacije zaračunavajo, odobriti državni organi. S tem so lahko mišljeni le organi v namembni državi. Če so za odobritev cen na kraju samem odločilni pristojni organi namembne države, se vsiljuje sklep, da mora biti „zadevna država članica“, ki odloča o priznanju, namembna država članica.

5. Upoštevanje načela nevtralnosti

71. Razlaga, da je država članica, pristojna za priznanje, v členu 132(1)(g) Direktive o DDV tista, katere socialni sistemi praviloma plačajo storitve, in ne tista, v kateri je na podlagi Direktive o DDV kraj opravljanja storitve, ustreza tudi načelu nevtralnosti.

72. Načelo nevtralnosti v okviru pobiranja DDV prepoveduje različno obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije.[28] Podjetja, ki si medsebojno konkurirajo, morajo biti načelno v okviru zakonodaje o DDV obravnavana enako.

[26] Sodbe z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 29); z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 41), in z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točka 30).

[27] Sodba z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 37); v tem smislu tudi sodbi z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 39), in z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točka 53). Podobno v zvezi z oproščenimi zdravljenji: sodbi z dne 7. aprila 2022, I (oprostitev DDV za bolnišnične storitve) (C-228/20, EU:C:2022:275, točka 61), in z dne 5. marca 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, točki 30 in 31).

[28] Glej sodbe z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, točka 30); z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20), in z dne 11. junija 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 22).

73. Konkurenca med domovi za ostarele, osebami javnega prava in drugimi organizacijami, ki jih prizna zadevna država članica, načeloma poteka tam, kjer se storitev opravlja in plača. Družba Momtrade v tem pogledu konkurira v prvi vrsti organizacijam, ki opravljajo primerljive storitve v Nemčiji ali Avstriji. Ta konkurenca bi lahko bila občutno izkrivljena, če bi države članice prek lastne prakse priznavanja v državi izvora lahko vplivale na stroške dejavnosti v namembni državi.

74. Do tega izkrivljanja konkurence bi prišlo v vseh položajih, v katerih je praksa priznavanja v državah članicah različna. Diskrecijska pravica, ki je v tem pogledu priznana državam članicam (glej v zvezi s tem točko 38 in naslednje zgoraj), tako rekoč izključuje enotno prakso. Tista država članica, ki ima najstrožje pogoje za priznanje, bi podjetja, ki imajo na njenem ozemlju sedež svoje dejavnosti, postavljala v slabši položaj pri storitvah v okviru člena 45 Direktive o DDV. Tista država članica, ki določa najnižje pogoje za priznanje, bi podjetja, ki imajo na njenem ozemlju sedež svoje dejavnosti, postavljala v ugodnejši položaj pri storitvah v okviru člena 45 Direktive o DDV.

75. V skladu s tem Bolgarija – kot je navedla bolgarska finančna uprava – izda odločbo o priznanju, ki je veljavna le za storitve na ozemlju Bolgarije. V obravnavanem primeru bi morali torej Nemčija in Avstrija odločiti o tem, ali je treba družbo Momtrade priznati kot organizacijo socialnega pomena.

76. To odločbo bi morala družba Momtrade predložiti bolgarskim finančnim organom. V Bolgariji bi se morala priznati v skladu z načelom vzajemnega zaupanja.[29] Bolgarski finančni organi bi potem le še preverili, ali gre tudi za oproščeno storitev, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV. Če ne gre za tako storitev, potem je storitev obdavčljiva; če gre za tako storitev, je storitev oproščena. O morebitnih sporih glede vprašanja, ali je bila pri odločbi o priznanju storjena napaka pri presoji ali ne, bi bilo treba odločiti v državi, katere socialni sistemi bi morali praviloma nositi stroške, torej v namembni državi.

77. Ta razlaga pa vodi k temu, da na višino prihodkov DDV v Bolgariji posredno vpliva odločba o priznanju, ki jo je izdala druga država članica (v obravnavanem primeru Nemčija in Avstrija). Menim pa, da je to utemeljeno s posebnim namenom člena 132(1)(g) Direktive o DDV (znižanjem stroškov zadevnih socialnih sistemov – glej točko 65 in naslednje zgoraj) in načelom nevtralnosti konkurence.

V. Predlog

78. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanja, ki jih je v predhodno odločanje predložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija), odgovori tako:

1. Posameznik se lahko kljub diskrecijski pravici, priznani državam članicam v členu 132(1)(g) Direktive o DDV, v razmerju do države članice, ki obdavčuje, neposredno sklicuje na ta člen. To velja ne glede na to, ali se kraj opravljanja storitve ravna po načelu namembne države ali po načelu države izvora in ne glede na to, ali je to storitev posredoval posrednik.

[29] V zvezi s tem načelom glej v okviru sodelovanja na področju kazenskega pravosodja sodbo z dne 12. maja 2021, Bundesrepublik Deutschland (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, točka 80 in tam navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 28. septembra 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, točka 43).

2. Člen 132(1)(g) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je zadevna država članica, ki sprejme odločbo o priznanju glede drugih organizacij, tista, v kateri se storitve dejansko opravljajo in katere socialni sistemi te storitve praviloma plačajo. V primeru čezmejnih storitev je to lahko tudi država članica, ki ji direktiva z določbami o kraju ne priznava ustrezne pristojnosti za obdavčitev.

   Ali gre pri zadevni storitvi za storitev, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom in ki je v zadostni meri dokazana, mora nasprotno država članica, ki ji direktiva prek kraja opravljanja storitve priznava pristojnost za obdavčitev, presojati izključno na podlagi lastne zakonodaje (če je člen 132(1)(g) Direktive o DDV pravilno prenesen v to zakonodajo).

3. Zgolj dejstvo, da je gospodarska družba pri državni agenciji registrirana kot izvajalka socialnih storitev, samo po sebi ne zadošča za sklep, da gre za njeno priznanje kot organizacije socialnega pomena, pri katerem ni bila storjena napaka pri presoji.