

**Υπόθεση C-620/21**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

6 Οκτωβρίου 2021

**Αιτούν δικαστήριο:**

Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία)

**Ημερομηνία της διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

27 Σεπτεμβρίου 2021

**Αναιρεσείουσα και ανταναιρεσίβλητη:**

Momtrade Ruse OOD

**Αναιρεσίβλητος και ανταναιρεσείων:**

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

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αναίρεση και αντανάιρεση κατά της αποφάσεως του Administrativen sad Ruse (διοικητικού δικαστηρίου του Ruse, Βουλγαρία) της 26ης Ιουνίου 2020. Με την απόφαση του Administrativen sad Ruse ακυρώθηκε η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 4ης Οκτωβρίου 2018, η οποία εκδόθηκε από την υπηρεσία εσόδων της TD na NAP Varna (περιφερειακής διεύθυνσης της εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων της Βάρνα, Βουλγαρία) και επικυρώθηκε με απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019 του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna (προϊσταμένου της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» της Βάρνας, Βουλγαρία), κατά το μέτρο που για τη φορολογική περίοδο από 24 Ιουνίου 2014 έως 31 Δεκεμβρίου 2015 βεβαιώθηκαν σε βάρος της Momtrade Ruse οφειλές ΦΠΑ το κεφάλαιο των οποίων ανέρχεται στο ποσό της διαφοράς μεταξύ του χρηματικού ποσού των 264 027,60 BGN και εκείνου των 316 833,05 BGN, ενώ οι αναλογούντες τόκοι υπερημερίας ανέρχονται στη διαφορά μεταξύ του χρηματικού ποσού των 89

315,83 BGN και εκείνου των 107 178,98 BGN· κατά τα λοιπά, η προσφυγή απορρίφθηκε.

### **Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως**

Ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ ή οδηγία 2006/112).

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

- 1) Επιτρέπεται, βάσει της ερμηνείας του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε εμπορική εταιρία που είναι καταχωρισμένη ως πάροχος κοινωνικών υπηρεσιών στα μητρώα κράτους μέλους (εν προκειμένω της Βουλγαρίας) να επικαλεστεί την ανωτέρω διάταξη, προκειμένου να της χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ για υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα, τις οποίες παρέχει εντός του εδάφους άλλων κρατών μελών σε φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι των εν λόγω κρατών; Έχει σημασία για την απάντηση στο ως άνω ερώτημα το γεγονός ότι η ανεύρεση των προσώπων που έλαβαν τις υπηρεσίες του παρόχου έγινε με διαμεσολάβηση εμπορικών εταιριών οι οποίες είναι καταχωρισμένες στα μητρώα των κρατών μελών, εντός των οποίων παρέχονται οι υπηρεσίες;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, βάσει ποιων κριτηρίων και σύμφωνα με ποιο δίκαιο –το βουλγαρικό ή/και το αυστριακό και γερμανικό δίκαιο– πρέπει, κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης του δικαίου της Ένωσης, να κριθεί εάν η ελεγχόμενη εταιρία «αναγνωρίζεται ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα» και να θεωρηθεί αποδεδειγμένο ότι πρόκειται για υπηρεσίες «οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση»;
- 3) Αρκεί, βάσει της ανωτέρω ερμηνείας, η καταχώριση εμπορικής εταιρίας στα μητρώα ως παρόχου υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, όπως αυτές ορίζονται στο εθνικό δίκαιο, ώστε να γίνει δεκτό ότι η εταιρία αποτελεί «οργανισμό που αναγνωρίζεται ως κοινωνικού χαρακτήρα» από το οικείο κράτος μέλος;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία**

Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', και άρθρο 133, παράγραφος 1, στοιχεία α' έως δ', της οδηγίας 2006/112·

Νομολογία του Δικαστηρίου:

απόφαση της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 17.

απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16.

απόφαση της 25ης Μαρτίου 2010, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-79/09, EU:C:2010:171, σκέψη 49.

απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 22.

απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψεις 26 και 27.

απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-616/15, EU:C:2017:721, σκέψη 47.

απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψη 30 και η εκεί μνημονευόμενη νομολογία.

απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, VDP Dental Laboratory κ.λπ., συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-144/13, C-154/13 και C-160/13, EU:C:2015:116, σκέψη 43.

απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 17.

απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 46.

Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η απόφαση «go fair» Zeitarbeit, στην οποία αναφέρθηκε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, διαφέρει ουσιωδώς από την υπό κρίση υπόθεση, διότι, όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της ανωτέρω αποφάσεως, οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν εντός κράτους μέλους στο οποίο ήταν εγκατεστημένοι τόσο ο πάροχος όσο και αποδέκτης τους.

### **Σχετικές διατάξεις εθνικού δικαίου**

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (κώδικας φορολογικής και κοινωνικοασφαλιστικής διαδικασίας, στο εξής: DOPK)

Σύμφωνα με το άρθρο 122 του DOPK, η αρμόδια υπηρεσία εσόδων δύναται να προσδιορίσει τη βάση επιβολής του φόρου κατά την προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη διαδικασία, ιδίως όταν στα λογιστικά βιβλία του ελεγχόμενου προσώπου έχουν γίνει καταχωρίσεις εγγράφων με ανακριβές περιεχόμενο (σημείο 3) ή όταν ο προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου είναι αδύνατος βάσει των στοιχείων των λογιστικών βιβλίων (σημείο 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDS)

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του ZDDS, ως τόπος παροχής της υπηρεσίας προς πρόσωπο το οποίο δεν υπόκειται στον φόρο θεωρείται ο τόπος στον οποίο ασκείται η ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα του παρέχοντος την υπηρεσία.

Δυνάμει του άρθρου 38 του ZDDS, απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών οι οποίες θα απαλλάσσονταν εάν πραγματοποιούνταν στην ημεδαπή (παράγραφος 2). Σύμφωνα με το άρθρο 40 του ZDDS, η παροχή υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του Zakon za sotsialnoto podpomagane (νόμου περί κοινωνικής αρωγής) συνιστά απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσιών.

Σύμφωνα με το άρθρο 67, παράγραφος 2, του ZDDS, εάν δεν αναφέρεται ρητώς ότι οφείλεται χωριστά, ο φόρος θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στη συμφωνηθείσα τιμή.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (νόμος περί κοινωνικής αρωγής, στο εξής: ZSP)

Το άρθρο 16 του ZSP προβλέπει ότι οι υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα βασίζονται σε στοχευμένη κοινωνική εργασία για τη στήριξη ατόμων με σκοπό την άσκηση καθημερινών δραστηριοτήτων ή την κοινωνική ένταξη και παρέχονται κατόπιν αιτήματος των ενδιαφερομένων και ανάλογα με τις επιλογές τους, με βάση την αξιολόγηση των ατομικών τους αναγκών.

Στο άρθρο 18 του ZSP προβλέπεται ότι υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα παρέχονται, μεταξύ άλλων, από βουλγαρικά νομικά πρόσωπα και από νομικά πρόσωπα που διέπονται από το δίκαιο άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μόνον κατόπιν εγγραφής σε μητρώο της Agentsia za sozialno podpomagane (υπηρεσίας κοινωνικής πρόνοιας).

Κατά τον νομοθετικό ορισμό που περιέχεται στο άρθρο 1, σημείο 6, των συμπληρωματικών διατάξεων του ZSP, «υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα» αποτελούν οι δραστηριότητες με τις οποίες παρέχεται στήριξη σε άτομα και διευρύνονται οι δυνατότητες αυτών για ανεξάρτητη διαβίωση· κατά το σημείο 7 οι «υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα στην κοινότητα» παρέχονται σε οικογενειακό ή σε παραπλήσιο προς αυτό περιβάλλον.

Pravilnik za prilagane na ZSP (διάταγμα για την εφαρμογή του ZSP, στο εξής: PPZSP)

Σύμφωνα με το άρθρο 40 του PPZSP, όταν ο πάροχος των υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα είναι νομικό πρόσωπο, τα άτομα που επιθυμούν να κάνουν χρήση των υπηρεσιών αυτών υποβάλλουν γραπτή αίτηση στη συντονιστική αρχή του τόπου όπου βρίσκεται η κατοικία τους. Ως σχετικά έγγραφα επισυνάπτουν αντίγραφο εγγράφου πιστοποίησης της ταυτότητας καθώς και, εφόσον υπάρχουν, αντίγραφα του προσωπικού ιατρικού φακέλου και ιατρικής γνωμάτευσης. Η συντονιστική

αρχή προβαίνει σε αξιολόγηση της ανάγκης του αιτούντος για υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα και την καταγράφει σε τυποποιημένη έκθεση.

Το άρθρο 40d του PPZSP προβλέπει ότι ο πάροχος υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, μετά την αξιολόγηση της ανάγκης, καταρτίζει εξατομικευμένο πρόγραμμα στο οποίο αποτυπώνονται οι στόχοι και αναφέρονται οι δραστηριότητες για την κάλυψη ιδίως των καθημερινών αναγκών, καθώς και των αναγκών υγείας, εκπαίδευσης, αποκατάστασης ή άλλων αναγκών.

Στο άρθρο 40e του PPZSP προβλέπεται ότι ο πάροχος υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα τηρεί αρχείο πελατών, το οποίο περιέχει στοιχεία των προσώπων και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η Momtrade Ruse είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης η οποία κατά κύριο λόγο παρέχει υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα στον τομέα της εξωνοσοκομειακής φροντίδας. Από τις 24 Ιουνίου 2014, έχει καταχωριστεί με δική της πρωτοβουλία στο μητρώο κατά τις διατάξεις του ZDDS.
- 2 Η εταιρία είναι εγγεγραμμένη στην Agentsia «Sotsialno podpomagane» (υπηρεσία κοινωνικής πρόνοιας) του Ministerstvo na truda i sotsialnata politika (υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Πολιτικής) ως πάροχος υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα υπό τη μορφή διάθεσης προσωπικών νοσηλευτών και κοινωνικών και οικιακών βοηθών για ηλικιωμένους.
- 3 Κατά τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου που ολοκληρώθηκε με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 4ης Οκτωβρίου 2018, η εταιρία Momtrade Ruse παρουσίασε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με εντολείς διάφορα φυσικά πρόσωπα, γερμανικής ή/και αυστριακής υπηκοότητας. Βάσει των ως άνω συμβάσεων, η εταιρία απέστειλε εργαζόμενους για την παροχή υπηρεσιών νοσηλευτή και οικιακού βοηθού στις οικίες των εντολέων. Οι επιμέρους δραστηριότητες προσδιορίζονταν σε ερωτηματολόγιο προσαρτημένο στις συμβάσεις, το οποίο είχε καταρτιστεί από εταιρία διαμεσολάβησης καταχωρισμένη στα μητρώα της Γερμανίας ή της Αυστρίας, η οποία βάσει συμβάσεως μεσιτείας προσέλκυε πελάτες για την ελεγχθείσα εταιρία.
- 4 Στις ανωτέρω δραστηριότητες περιλαμβάνεται, εκτός από την παροχή υπηρεσιών οικιακού βοηθού, η φροντίδα ηλικιωμένων με προβλήματα υγείας και αδυναμία αυτοεξυπηρέτησης. Σε κάθε σύμβαση αναγράφεται τόσο το όνομα του εντολέα όσο και η επωνυμία της εταιρίας που μεσολάβησε για τη σύναψή της. Οι καταβολές των φυσικών προσώπων προς την εταιρία δεν αμφισβητούνται.
- 5 Κατ' εφαρμογήν του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), οι

γερμανικές φορολογικές αρχές προχώρησαν σε ανταλλαγή πληροφοριών με τις αντίστοιχες βουλγαρικές. Κατόπιν τούτου, διαπιστώθηκε ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες δεν υπόκεινται σε φόρο στη Γερμανία, αλλά πρέπει να φορολογηθούν στη Βουλγαρία βάσει του βουλγαρικού ZDDS.

- 6 Με βάση τα έγγραφα που εμφάνισε η ελεγχθείσα εταιρία, οι αρμόδιες υπηρεσίες εσόδων διαπίστωσαν ότι δεν υπάρχει συμφωνία για την παροχή «υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα», καθότι δεν προσδιορίζονται οι ατομικές ανάγκες των πελατών. Λόγω της παροχής υπηρεσιών που εν τοις πράγμασι πραγματοποιήθηκε σε άλλο κράτος μέλος, έκριναν ότι εκτός από τον ZSP πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι νομοθεσίες της Γερμανίας και της Αυστρίας. Κατά την άποψή τους, λοιπόν, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 40, σημείο 1, του ZDDS, η Momtrade Ruse οφείλει να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία, βάσει της νομοθεσίας του αντίστοιχου ετέρου κράτους μέλους, επιβεβαιώνουν τον κοινωνικό χαρακτήρα των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στο έδαφός του.
- 7 Επιπλέον, οι αρχές φορολογικού ελέγχου κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα αρχικά έγγραφα που προσκόμισε η εταιρία αναφορικά με τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν έχουν ανακριβές περιεχόμενο. Ως αποδέκτες των υπηρεσιών αναγράφονται νομικά πρόσωπα από τη Γερμανία και την Αυστρία, ενώ οι πραγματικοί αποδέκτες είναι φυσικά πρόσωπα, υπήκοοι της Γερμανίας ή της Αυστρίας. Στα δε λογιστικά βιβλία έχουν εγγραφεί ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών προς νομικά πρόσωπα, οι οποίες φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή, δεν έχουν όμως καταχωριστεί παροχές υπηρεσιών προς φυσικά πρόσωπα. Θεώρησαν λοιπόν ότι ο προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου είναι αδύνατος βάσει των στοιχείων των λογιστικών βιβλίων. Επίσης, κατά τις φορολογικές αρχές, δεν προσκομίστηκαν όλα τα έγγραφα ούτε δόθηκαν όλες οι διευκρινίσεις, αν και είχαν ζητηθεί ειδικά επί τούτου. Υπό τις περιστάσεις αυτές, οι φορολογικές αρχές αποφάσισαν ότι έπρεπε οι ίδιες να προσδιορίσουν τη βάση επιβολής του φόρου κατά την εκτίμησή τους, σύμφωνα με το άρθρο 122, παράγραφος 2, του DOPK.
- 8 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, ήτοι το Administrativen sad Ruse (διοικητικό δικαστήριο του Ruse), έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 40, σημείο 1, του ZDDS αντιστοιχεί σε εκείνη του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112. Επομένως, προκειμένου να χωρεί εφαρμογή της φοροαπαλλαγής δυνάμει του άρθρου 40, σημείο 1, του ZDDS, το ελεγχόμενο πρόσωπο οφείλει να αποδείξει ότι ο κοινωνικός χαρακτήρας της δραστηριότητας υφίσταται τόσο βάσει του βουλγαρικού δικαίου όσο και βάσει της νομοθεσίας του οικείου κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου παρέχονται οι υπηρεσίες. Το δικαστήριο έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η συνδρομή του χαρακτήρα αυτού κατά τη βουλγαρική νομοθεσία, δεδομένου ότι αυτή επιτάσσει να διενεργείται και να καταγράφεται κοινωνική αξιολόγηση της ανάγκης του ατόμου, διαδικασία που δεν τηρήθηκε για τους αλλοδαπούς υπηκόους. Το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο δεν προσκόμισε τις απαιτούμενες από τις βουλγαρικές διατάξεις αιτήσεις για παροχή κοινωνικών υπηρεσιών, αξιολογήσεις υπηρεσιών κοινωνικής πρόνοιας, προτάσεις για το

περιεχόμενο της κοινωνικής αρωγής, εξατομικευμένα προγράμματα, ούτε και το αρχείο πελατών, αλλά μόνον τις συμβάσεις και τα προσαρτημένα σε αυτές ερωτηματολόγια. Αντιθέτως, από χρονικής απόψεως στάθηκε αδύνατος ο συσχετισμός των φυσικών προσώπων για τα οποία εκδόθηκαν τα επίδικα τιμολόγια με τις δηλώσεις φυσικών προσώπων με γερμανική υπηκοότητα, τις εκθέσεις κοινωνικών υπηρεσιών και τις γνωματεύσεις αδυναμίας αυτοεξυπηρέτησης βάσει του γερμανικού κώδικα κοινωνικής ασφάλισης, καθώς και τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου. Τα δε εκδοθέντα στο όνομα φυσικών προσώπων τιμολόγια τα οποία προσκομίστηκαν κατά την ένδικη διαδικασία και κατόπιν δικαστικής εκτίμησης επαληθεύτηκε ότι ταυτίζονται με τα εκδοθέντα στο όνομα των Γερμανών μεσαζόντων τα οποία προσκομίστηκαν κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, ούτε περιγράφουν τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ούτε αποδεικνύουν τον κοινωνικό χαρακτήρα τους.

- 9 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 67, παράγραφος 2, του ZDDS, μείωσε τις βεβαιωθείσες οφειλές ΦΠΑ για το μεν κεφάλαιο κατά τη διαφορά μεταξύ των ποσών των 264 027,60 BGN και των 316 833,05 BGN, για τους δε αναλογούντες τόκους υπερημερίας κατά τη διαφορά μεταξύ των ποσών 89 315,83 BGN και 107 178,98 BGN, ενώ κατά τα λοιπά επικύρωσε τις οφειλές φόρου που βεβαιώθηκαν με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου.
- 10 Το δικάζον τμήμα του Ακυρωτικού Δικαστηρίου διερωτάται κατά πόσον είναι αναγκαίο να αποφανθεί επί του χαρακτήρα των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από την Momtrade Ruse. Με βάση τα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν κατά τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου και τα αποδεικτικά στοιχεία που υποβλήθηκαν κατά την ένδικη διαδικασία (συμβάσεις, ερωτηματολόγια και δηλώσεις των αποδεκτών των υπηρεσιών), το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι τα φυσικά πρόσωπα που κάνουν χρήση των υπηρεσιών της εταιρίας είναι ηλικιωμένα άτομα με προβλήματα υγείας, τα οποία, πλην της κατ' οίκον φροντίδας η οποία άπτεται των οικιακών τους υποχρεώσεων, χρήζουν συνδρομής και λόγω της κατάστασης της υγείας τους.
- 11 Στο σκεπτικό της αποφάσεώς του, το Administrativen sad Ruse (διοικητικό δικαστήριο του Ruse) στηρίζει τον μη κοινωνικό χαρακτήρα των υπηρεσιών στο γεγονός ότι η εταιρία δεν προσκόμισε επίσημα έγγραφα των γερμανικών και αυστριακών υπηρεσιών που να αποδεικνύουν τον εν λόγω κοινωνικό χαρακτήρα. Έκρινε ότι οι υπηρεσίες που άπτονται της φροντίδας ηλικιωμένων ανθρώπων δεν έχουν κοινωνικό χαρακτήρα, διότι με αυτές παρέχεται απλώς συνδρομή που έχει σχέση με τη διευθέτηση οικιακών υποχρεώσεων. Οι εργαζόμενοι της εταιρίας δεν είναι επιφορτισμένοι με καθήκοντα που άπτονται της κατάστασης της υγείας των ατόμων, ούτε διαθέτουν κατάρτιση τέτοια που να υποδηλώνει ότι είναι σε θέση να προσφέρουν ιατρική περίθαλψη.
- 12 Στην ανωτέρω μνημονευόμενη απόφαση Les Jardins de Jouvence, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι για την απαλλαγή ΦΠΑ αποδίδεται μεγάλη σημασία σε «αυτή καθαυτή τη φύση των διενεργούμενων πράξεων καθώς και την ιδιότητα του

φορέα που παρέχει τις οικείες υπηρεσίες». Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι για την επίλυση της διαφοράς μεταξύ των διαδίκων είναι απαραίτητο να διευκρινιστεί βάσει ποιων κριτηρίων θα πρέπει να γίνει η αξιολόγηση ως προς το αν πρόκειται για δραστηριότητες κοινωνικού χαρακτήρα: εάν [πρέπει να γίνει] επί τη βάσει εγγράφων των αρμόδιων υπηρεσιών του κράτους στο οποίο πραγματοποιούνται οι δραστηριότητες ή εάν αρκεί να διαπιστωθεί ο χαρακτήρας της παρεχόμενης φροντίδας.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής**

- 13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι περιπτώσεις απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, δεδομένου ότι αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Πάντως, η ερμηνεία των περιπτώσεων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας, δεν επιτρέπεται, όμως, να καθιστά τις προβλεπόμενες απαλλαγές άνευ πρακτικού αποτελέσματος (πρβλ. ανωτέρω αποφάσεις «go fair» Zeitarbeit, Horizon College, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Zimmermann και Klinikum Dortmund).
- 14 Ο σκοπός του συνόλου των διατάξεων του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112, έγκειται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, προκειμένου να καταστούν πιο προσιτές ορισμένες παροχές υπηρεσιών καθώς και η παράδοση ορισμένων αγαθών, διά της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρεε από την επιβολή ΦΠΑ (πρβλ. ανωτέρω αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, TMD και VDP Dental Laboratory κ.λπ.).
- 15 Σε παρεμφερή υπόθεση, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) έχει ήδη αποφανθεί επί του ζητήματος της ερμηνείας της ανωτέρω διάταξης της οδηγίας. Στην απόφαση υπ' αριθ. 10652 της 3ης Αυγούστου 2020, επί της διοικητικής διαφοράς υπ' αριθ. 11597/2019, έκρινε ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα προς όφελος διαμενόντων εκτός της επικράτειάς τους υπηκόων άλλων κρατών μελών. Η απόφαση στηρίχθηκε στο άρθρο 26, παράγραφος 2, του Συντάγματος [της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας] το οποίο προβλέπει ότι μόνον οι αλλοδαποί που διαμένουν στην επικράτεια της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας έχουν όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το βουλγαρικό Σύνταγμα, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων εκείνων ως προς τα οποία απαιτείται η βουλγαρική ιθαγένεια.
- 16 Το τμήμα του αιτούντος δικαστηρίου που επιλήφθηκε της υπό κρίση υπόθεσης εκτιμά ότι, όσον αφορά τον προμνησθέντα σκοπό του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112, είναι άνευ σημασίας εάν ο παρέχων και ο αποδέκτης των υπηρεσιών βρίσκονται στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους ή εάν, όπως εν προκειμένω, ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι εγγεγραμμένος σε ένα κράτος μέλος ενώ οι



αποδέκτες αυτών είναι υπήκοοι άλλου κράτους μέλους όπου και πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών. Εντούτοις, δεδομένου ότι ως τρόπος παροχής των υπηρεσιών θεωρείται ο τρόπος όπου ασκείται η οικονομική δραστηριότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες, στην περίπτωση που γινόταν δεκτή η ανωτέρω ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης όπως διατυπώθηκε από το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), οι πάροχοι υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα με έδρα τη Βουλγαρία θα είχαν διαφορετική φορολογική μεταχείριση ανάλογα με το εάν παρέχουν υπηρεσίες προς αλλοδαπούς υπηκόους στο έδαφος της Βουλγαρίας ή στο έδαφος άλλου κράτους μέλους· το αποτέλεσμα αυτό δεν κρίνεται αποδεκτό από το αιτούν δικαστήριο.

- 17 Για τους λόγους αυτούς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, ώστε να είναι σε θέση να αποφανθεί επί του ζητήματος κατά πόσον το εν λόγω άρθρο επιτρέπει σε εμπορική εταιρία, η οποία έχει εγγραφεί στα μητρώα κράτους μέλους (εν προκειμένω της Βουλγαρίας) ως πάροχος υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, να επικαλεσθεί τη διάταξη αυτή προκειμένου να της χορηγηθεί απαλλαγή ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες που παρέχονται από την ίδια προς φυσικά πρόσωπα υπηκόους άλλων κρατών μελών στο έδαφος των τελευταίων, και κατά πόσον έχει σημασία για την κρίση επί του εν λόγω ζητήματος το γεγονός ότι οι αποδέκτες των υπηρεσιών ανευρέθησαν με τη μεσολάβηση εμπορικών εταιριών καταχωρισμένων στα μητρώα του οικείου κράτους μέλους όπου παρέχονται οι υπηρεσίες.
- 18 Περαιτέρω, εάν το ερώτημα απαντηθεί καταφατικά και οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. ανωτέρω απόφαση Zamberk), ενώ η οδηγία δεν προβλέπει ούτε κριτήρια για τον καθορισμό των εν λόγω εννοιών, ούτε κανόνες για την απόδειξη των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, το αιτούν δικαστήριο χρειάζεται διευκρινίσεις για την ερμηνεία και την εφαρμογή της ως άνω διάταξης του δικαίου της Ένωσης, ιδίως μάλιστα ως προς το κατά πόσον πρέπει να κριθεί με βάση το βουλγαρικό ή/και το αυστριακό και γερμανικό δίκαιο εάν η ελεγχθείσα εταιρία «αναγνωρίζεται ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα» και εάν θεωρείται αποδεδειγμένο ότι πρόκειται για υπηρεσίες «οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση».
- 19 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται στο πλαίσιο αυτό εάν αρκεί η καταχώριση εμπορικής εταιρίας στα μητρώα ως παρόχου υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, όπως αυτές ορίζονται στο εθνικό δίκαιο, προκειμένου να γίνει δεκτό ότι η εταιρία αποτελεί «οργανισμό που αναγνωρίζεται ως κοινωνικού χαρακτήρα» από το οικείο κράτος μέλος.