

**Cauza C-620/21****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

6 octombrie 2021

**Instanța de trimitere:**

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

**Data deciziei de trimitere:**

27 septembrie 2021

**Recurentă în recurs și intimată în recursul incident:**

Momtrade Ruse OOD

**Intimat în recurs și recurent în recursul incident:**

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

**Obiectul procedurii principale**

Recurs împotriva hotărârii Administrativen sad Ruse (Tribunalul Administrativ din Ruse, Bulgaria) din 26 iunie 2020. Prin hotărârea Administrativen sad Ruse (Tribunalul Administrativ din Ruse), decizia de impunere rectificativă din 4 octombrie 2018, emisă de autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor din cadrul TD na NAP Varna (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice din Varna, Bulgaria) și confirmată prin decizia Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna (Directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și de asigurări sociale” din Varna, Bulgaria) din 13 mai 2019, a fost anulată în măsura în care, pentru perioada cuprinsă între 24 iunie 2014 și 31 decembrie 2015, au fost stabilite în sarcina Momtrade Ruse datorii de TVA în cuantumul diferenței dintre 264 027,60 leva (BGN) și 316 833,05 leva (BGN), cu titlu de creanță principală și al diferenței dintre 89 315,83 leva (BGN) și 107 178,98 leva (BGN), cu titlu de dobânzi de întârziere corespunzătoare; în rest, cererea a fost respinsă.

## Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA” sau „Directiva 2006/112”).

## Întrebările preliminare

Instanța de trimitere adresează următoarele întrebări preliminare:

- 1) Interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA permite unei societăți comerciale înregistrate ca prestator de servicii sociale într-un stat membru (în speță Bulgaria) să se prevaleze de această dispoziție pentru a obține o scutire fiscală pentru serviciile sociale pe care le prestează către persoane fizice resortisante ale altor state membre, pe teritoriul acestor state membre? Pentru răspunsul la această întrebare este relevantă împrejurarea că destinatarii serviciilor au fost furnizați prestatorului de societăți comerciale înregistrate în statele membre în care sunt prestate serviciile?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, pe baza căror criterii și în temeiul cărui drept – în temeiul dreptului bulgar și/sau în temeiul dreptului austriac și german – trebuie să se aprecieze, cu ocazia interpretării și a aplicării dispoziției de drept al Uniunii citate, dacă societatea controlată este „un organism recunoscut [...] ca având un caracter social” și se consideră că s-a făcut dovada că prestările de servicii sunt „direct legate de ajutorul social și securitatea socială”?
- 3) Potrivit acestei interpretări, înregistrarea unei societăți comerciale ca prestator de servicii sociale, astfel cum sunt definite în dreptul național, este suficientă pentru a considera că această societate constituie un „organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social”?

## Dispoziții de drept al Uniunii și jurisprudența Uniunii invocate

Articolul 132 alineatul (1) litera (g) și articolul 133 alineatul (1) literele (a)-(d) din Directiva 2006/112/CE;

Jurisprudența Curții de Justiție:

Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair” Zeitarbeit, C-594/13, C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 17;

Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16;

Hotărârea din 25 martie 2010, Comisia/Țările de Jos, C-79/09, EU:C:2010:171, punctul 49;

Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22;

Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punctele 26 și 27;

Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 47;

Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 30 și jurisprudența citată;

Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, cauzele conexe C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 43;

Hotărârea din 21 februarie 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 17.

Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 46.

Instanța de trimitere consideră că Hotărârea „go fair” Zeitarbeit, invocată de instanța de prim grad de jurisdicție, diferă substanțial de prezenta cauză, în măsura în care serviciile au fost prestate într-un stat membru în care erau stabiliți atât prestatorul serviciilor, cât și destinatarul acestora.

### **Dispozițiile naționale invocate**

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și de securitate socială, denumit în continuare „DOPK”)

În temeiul articolului 122 din DOPK, autoritatea responsabilă pentru perceperea impozitelor poate stabili baza de impozitare în conformitate cu procedura prevăzută la acest articol, în special atunci când în contabilitatea persoanei controlate au fost utilizate documente cu un conținut eronat (punctul 3) sau în cazul în care contabilitatea nu permite stabilirea bazei de impozitare (punctul 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”)

În temeiul articolului 21 din ZDDS, locul prestării serviciilor furnizate unei persoane neimpozabile este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice independente.

În temeiul articolului 38 din ZDDS, sunt scutite acele livrări intracomunitare care ar fi scutite în cazul în care ar fi efectuate pe teritoriul național [alineatul (2)]. În temeiul articolului 40 din ZDDS, prestarea de servicii sociale în sensul Zakon za sotsialnoto podpomagane (Legea privind asistența socială) este o livrare scutită.

În temeiul articolului 67 alineatul (2) din ZDDS, atunci când nu este menționat în mod expres, impozitul se consideră a fi inclus în prețul convenit.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (Legea privind asistența socială, denumită în continuare „ZSP”)

În temeiul articolului 16 din ZSP, prestațiile sociale se bazează pe o muncă socială specifică destinată să ajute persoanele în vederea desfășurării unor activități cotidiene sau de integrare socială și se acordă pe baza unei evaluări individuale a nevoilor, la cerere și în funcție de opțiunea persoanelor.

În temeiul articolului 18 din ZSP, serviciile sociale, printre altele, ale persoanelor juridice bulgare și ale persoanelor juridice aflate sub incidența legislației unui alt stat membru al Uniunii Europene, sunt prestate numai după înscrierea într-un registru la Agentsia za sotsialno podpomagane (Agenția pentru Asistență Socială).

Potrivit definiției juridice prevăzute la articolul 1 punctul 6 din dispozițiile de completare a ZSP, prin „servicii sociale” se înțelege activitățile care ajută persoanele și care extind posibilitățile acestora de a avea o viață autonomă; potrivit punctului 7, „în Comunitate, serviciile sociale” sunt prestate într-un mediu familial sau cvasi-familial.

Pravilnik za prilagane na ZSP (Regulamentul de punere în aplicare a ZSP, denumit în continuare „PPZSP”)

În temeiul articolului 40 din PPZSP, atunci când prestatorul de servicii sociale este o persoană juridică, persoanele care doresc să beneficieze de servicii sociale prezintă organismului de administrare o cerere scrisă la locul unde se află domiciliul lor actual. Acestea anexează, cu titlu de referință, o copie a unui document de identitate, o copie a unui dosar medical individual, dacă există, și a unei expertize medicale, dacă există. Organismul de administrare procedează la o evaluare a necesităților persoanei în materie de servicii sociale și le păstrează într-un raport standardizat.

În temeiul articolului 40d din PPZSP, în urma evaluării necesităților, prestatorul de servicii sociale elaborează un plan individual, care prevede obiective și care cuprinde activități destinate să satisfacă, în special, necesitățile zilnice, necesitățile în materie de sănătate, de educație, de recuperare sau alte necesități.

În temeiul articolului 40e din PPZSP, prestatorul de servicii sociale întreține un registru al clienților care conține date referitoare la persoană și la serviciul prestat.

## Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Momtrade Ruse este o societate cu răspundere limitată, care prestează în principal servicii sociale ambulatorii. Aceasta este înregistrată în mod voluntar în temeiul ZDDS de la data de 24 iunie 2014.
- 2 Societatea este înscrisă la Agentsia „Sotsialno podpomagane” (Agenția pentru Asistență Socială) din cadrul Ministerstvo na truda i sotsialnata Politika (Ministerul Muncii și Politicii Sociale) în calitate de prestatoare de servicii sociale constând în punerea la dispoziție de îngrijitori personali, de asistenți sociali și de personal menajer auxiliar pentru persoane vârstnice.
- 3 În cadrul procedurii de control fiscal finalizate prin decizia de impunere rectificativă din 4 octombrie 2018, societatea Momtrade Ruse a prezentat contracte de prestări de servicii încheiate cu diferite persoane fizice, de cetățenie germană și/sau austriacă, în calitate de clienți. În temeiul acestor contracte, societatea a detașat lucrători în vederea îngrijirii și ajutorului în cadrul gospodăriilor clienților. Diferitele activități au fost concretizate într-un chestionar anexat la contracte, elaborat de o societate de intermediere înregistrată în Germania și, respectiv, în Austria, care furniza clienți societății controlate în temeiul unui contract de intermediere.
- 4 Activitățile menționate cuprind, pe lângă ajutorul în cadrul gospodăriei, îngrijirea persoanelor vârstnice cu probleme de sănătate, care nu se pot îngriji în mod autonom. Fiecare contract indică atât numele clientului, cât și denumirea intermediarului. Plățile efectuate de persoane fizice societății sunt necontestate.
- 5 În conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1), autoritățile fiscale germane au inițiat un schimb de informații. Ca urmare a acestuia, s-a constatat că serviciile nu erau supuse impozitării în Germania, ci trebuiau impozitate în Bulgaria, în conformitate cu ZDDS bulgară.
- 6 Pe baza documentelor prezentate de societatea controlată, autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor au constatat inexistența unui acord privind prestarea de „servicii sociale”, din moment ce nu erau indicate necesitățile individuale ale clienților. Aceștia au considerat că, din cauza prestării de facto a serviciului într-un alt stat membru, pe lângă ZSP, erau de asemenea relevante dreptul german și cel austriac. Pentru scutirea Momtrade Ruse în temeiul articolului 40 punctul 1 din ZDDS, aceasta ar trebui să prezinte probe care, potrivit dreptului celui alt stat membru, să confirme caracterul social al serviciilor furnizate pe teritoriul său.
- 7 În plus, autoritățile de control fiscal au concluzionat că documentele prezentate inițial de societate cu privire la livrările efectuate aveau un conținut eronat, în calitate de destinatari ai serviciilor fiind înscrise persoane juridice din Germania și din Austria, în timp ce destinatarii efectivi erau persoane fizice de cetățenie germană sau austriacă. În contabilitate ar fi înregistrate prestări intracomunitare

de servicii către persoane juridice, impozabile în cotă de 0 %, iar nu livrări către persoane fizice. Trebuie să se considere că contabilitatea nu permite să se determine baza de impozitare. În plus, nu ar fi fost prezentate toate documentele și explicațiile solicitate în mod expres. Pe această bază, autoritățile fiscale au decis, în conformitate cu articolul 122 alineatul (2) din DOPK, că le revine sarcina de a stabili baza de impozitare potrivit propriei aprecieri.

- 8 Instanța de prim grad de jurisdicție, Administrativen sad Ruse (Tribunalul Administrativ din Ruse), a considerat că articolul 40 punctul 1 din ZDDS era corespunzător articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112. Pentru ca scutirea prevăzută la articolul 40 punctul 1 din ZDDS să poată fi aplicată, persoana controlată ar trebui să dovedească că activitatea are un caracter social atât în temeiul dreptului bulgar, cât și în temeiul dreptului statului membru pe teritoriul căruia sunt prestate serviciile. Instanța menționată a considerat că acest caracter nu era dovedit în raport cu reglementarea bulgară, din moment ce aceasta presupunea în mod necesar realizarea și documentarea unei evaluări sociale a necesităților persoanei, care nu fusese efectuată în privința resortisanților străini. Persoana controlată nu ar fi prezentat cererile de prestări de servicii sociale, evaluări sociale, rapoarte ale propunerilor, planuri individuale și registrul clienților, impuse de legislația bulgară, ci doar contractele și chestionarele aferente acestora. În schimb, declarațiile persoanelor fizice de cetățenie germană, expertizele sociale și expertizele privind statutul de dependență de îngrijire pe termen lung prevăzute de Sozialgesetzbuch (Codul securității sociale german), precum și facturile prezentate în fața instanței de prim grad de jurisdicție nu ar putea fi corelate, din punct vedere temporal, cu persoanele cărora le-au fost emise facturile în litigiu. Facturile adresate persoanelor fizice, prezentate în cadrul procedurii jurisdicționale, a căror expertiză ar fi confirmat că acestea corespundeau facturilor adresate intermediarilor germani, prezentate în cadrul procedurii de control fiscal, nu ar conține o specificare a serviciilor și nu ar proba caracterul social al acestora.
- 9 Instanța de prim grad de jurisdicție a redus datoriile fiscale stabilite cu diferența dintre 264 027,60 leva (BGN) și 316 833,05 leva (BGN) în ceea ce privește creanța principală și cu diferența dintre 89 315,83 leva (BGN) și 107 178,98 leva (BGN) în ceea ce privește dobânzile de întârziere corespunzătoare, în temeiul articolului 67 alineatul (2) din ZDDS, iar în rest a confirmat decizia de impunere rectificativă.
- 10 Pentru instanța de recurs se ridică întrebarea dacă este necesar să se efectueze o apreciere a caracterului serviciilor furnizate de Momtrade Ruse. Pe baza probelor scrise prezentate în cadrul procedurii de control fiscal și a probelor administrate în cursul procedurii jurisdicționale (contracte, chestionare și declarații ale destinatarilor serviciilor), Tribunalul constată că persoanele fizice care utilizează serviciile furnizate de societate sunt persoane în vârstă cu probleme de sănătate care, pe lângă nevoile de îngrijire la domiciliu, care sunt legate de obligațiile în cadrul gospodăriei, necesită de asemenea ajutor din cauza stării lor de sănătate.



- 11 În decizia sa, Administrativen sad Ruse (Tribunalul Administrativ Ruse) a justificat lipsa caracterului social al prestațiilor de servicii prin faptul că societatea nu a prezentat documente oficiale din partea autorităților germane și, respectiv, austriece care să ateste acest caracter social. Acesta a considerat că serviciile legate de acordarea de asistență persoanelor vârstnice nu erau sociale, întrucât era furnizat doar ajutor legat de gestionarea gospodăriei. Lucrătorii nu ar fi obligați la activități legate de starea de sănătate a persoanelor și nu ar dispune de o formare care să sugereze că sunt în măsură să acorde îngrijiri medicale.
- 12 În Hotărârea Les Jardins de Jouvence [C- 335/14], citată anterior, Curtea a statuat că, pentru acordarea scutirii, este relevantă „natura intrinsecă a operațiunilor efectuate, precum și calitatea operatorului care furnizează serviciile sau bunurile în cauză”. În aceste condiții, instanța de trimitere consideră că, pentru soluționarea corectă a litigiului dintre părți, este necesar să se determine criteriile pe baza cărora trebuie să fie efectuată aprecierea caracterului social al activităților în discuție: dacă aceasta [trebuie efectuată] pe baza documentelor emise de autoritățile statului în care sunt exercitate activitățile sau dacă este suficient să se stabilească caracterul îngrijirilor acordate.

#### **Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare**

- 13 Instanța de trimitere observă că cazurile de scutire prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strictă interpretare, întrucât constituie derogări de la principiul general potrivit căruia orice prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă este supusă TVA-ului. Cu toate acestea, interpretarea acestor cazuri trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile menționate și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, dar nu poate priva scutirile prevăzute de efectele lor pozitive (Hotărârea „go fair” Zeitarbeit, Hotărârea Horizon College, Hotărârea Comisia/Țările de Jos, Hotărârea Zimmermann și Klinikum Dortmund, citate anterior).
- 14 Obiectivul urmărit de ansamblul dispozițiilor articolului 132 din Directiva 2006/112 este scutirea de TVA a anumitor activități de interes general, pentru a facilita accesul la anumite servicii, precum și livrarea anumitor bunuri evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (Hotărârea Comisia/Germania, Hotărârea TMD și Hotărârea VDP Dental Laboratory și alții, citate anterior).
- 15 Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) s-a pronunțat deja, într-un caz comparabil, cu privire la interpretarea dispoziției citate anterior din directivă. În hotărârea nr. 10652 din 3 august 2020 pronunțată în procedura administrativă de recurs nr. 11597/2019, această instanță a statuat că dreptul Uniunii nu obligă statele membre să scutească serviciile sociale prestate în favoarea resortisanților altor state membre, în afara teritoriului lor național. Decizia s-a întemeiat pe articolul 26 alineatul (2) din Constituția [Republicii Bulgaria], potrivit căruia numai străinii care locuiesc pe teritoriul Republicii

Bulgaria beneficiază de toate drepturile și obligațiile care decurg din Constituția bulgară, cu excepția drepturilor și obligațiilor pentru care este necesară cetățenia bulgară.

- 16 Completul instanței de trimitere sesizat cu prezenta cauză consideră că, în raport cu acest obiectiv al articolului 132 din Directiva 2006/112, este irelevant dacă părțile la prestarea serviciilor se află pe teritoriul unui stat membru sau, precum în speță, prestatorul de servicii este înregistrat într-un stat membru și destinatarii acestor servicii sunt resortisanți ai unui alt stat membru, în care sunt prestate serviciile. În schimb, dat fiind că locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice, în cazul în care este reținută interpretarea expusă mai sus a dreptului Uniunii de către Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă), prestatorii de servicii sociale stabiliți în Bulgaria ar fi supuși unui tratament fiscal diferit după cum prestează servicii unor resortisanți străini pe teritoriul Bulgariei sau pe teritoriul unui alt stat membru, această concluzie neputând fi acceptată în opinia instanței de trimitere.
- 17 Din aceste motive, instanța de trimitere are nevoie de interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 pentru a putea răspunde la întrebarea dacă acest articol permite unei societăți comerciale, înregistrată ca prestator de servicii sociale într-un stat membru (în speță, în Bulgaria) să se prevaleze de această dispoziție pentru a obține o scutire fiscală pentru serviciile sociale prestate de ea unor persoane fizice resortisante din alte state membre pe teritoriul acestor state și dacă, pentru răspunsul la această întrebare, este relevantă împrejurarea că destinatarii serviciilor au fost furnizați prin intermediul unor societăți comerciale înregistrate în statul membru în care sunt prestate serviciile în cauză.
- 18 Într-o a doua etapă, în ipoteza unui răspuns afirmativ la această întrebare, iar livrările scutite prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112 constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii (Hotărârea Žamberk, citată anterior), dar directiva nu conține nici criteriile pentru definirea acestor noțiuni, nici norme pentru stabilirea faptelor relevante din punct de vedere juridic, instanța de trimitere are nevoie de explicații cu privire la interpretarea și aplicarea acestei dispoziții de drept al Uniunii, în special cu privire la aspectul dacă trebuie să se aprecieze în temeiul dreptului bulgar și/sau în temeiul dreptului austriac și german dacă societatea controlată este „un organism recunoscut [...] ca având un caracter social” și dacă se consideră că s-a făcut dovada faptului că prestările de servicii sunt „direct legate de ajutorul social și securitatea socială”.
- 19 În sfârșit, instanța de trimitere ridică, în acest context, problema dacă înregistrarea societății comerciale ca prestator de servicii sociale, astfel cum sunt definite în dreptul național, este suficientă pentru a considera că această societate constituie un „organism recunoscut [...] ca având un caracter social” de statul membru în cauză.