

Sprawa C-620/21**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

6 października 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Wyрchowen administratiwen syd (Bułgaria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

27 września 2021 r.

Strona skarżąca w postępowaniu kasacyjnym i strona przeciwna w postępowaniu ze skargi wzajemnej:

„Momtrade – Ruse” OOD

Strona przeciwna w postępowaniu kasacyjnym i strona skarżąca w postępowaniu ze skargi wzajemnej:

Direktor na direkcija „Obzawane i danyčno-osiguritelna praktika”
Warna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prichodite

Przedmiot postępowania głównego

Skargi kasacyjne wniesione na wyrok Administratiwen syd (sądu administracyjnego) w mieście Ruse z dnia 26 czerwca 2020 r. W wyroku Administratiwen syd w mieście Ruse stwierdzono nieważność decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej z dnia 4 października 2018 r., wydanej przez organy ds. przychodów przy Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego) w mieście Warna, utrzymanej w mocy decyzją z dnia 13 marca 2019 r. Direktor na direkcija „Obzawane i danyčno-osiguritelna praktika” Warna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektora dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” w mieście Warna przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia

społecznego), w części, w której wobec spółki „Momtrade – Ruse” określono zobowiązania z tytułu VAT za okres podatkowy od dnia 24 czerwca 2014 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. w odniesieniu do różnicy między 264 027,60 BGN a 316 833,05 BGN kwoty głównej i w odniesieniu do różnicy między 89 315,83 BGN a 107 178,98 BGN odpowiednich odsetek z tytułu opóźnienia, zaś w pozostałej części oddalono skargę.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT” lub „dyrektywą 2006/112”).

Pytania prejudycjalne

Sąd odsyłający zwraca się z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- 1) Czy wykładnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej umożliwia spółce handlowej zarejestrowanej jako usługodawca świadczący usługi opieki społecznej w danym państwie członkowskim (w niniejszym wypadku w Bułgarii) powołanie się na ten przepis w celu uzyskania zwolnienia dokonanych przez nią świadczeń dotyczących usług opieki społecznej na rzecz osób fizycznych będących obywatelami innych państw członkowskich na terytorium tych państw? Czy znaczenie dla odpowiedzi udzielonej na to pytanie ma okoliczność, że usługobiorcy są zapewniani usługodawcy za pośrednictwem spółek handlowych zarejestrowanych w państwach członkowskich, na których terytorium są świadczone usługi?
- 2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, w ramach wykładni i stosowania wspomnianego przepisu prawa Unii, według jakich kryteriów i zgodnie z którym prawem – bułgarskim czy też austriackim lub niemieckim – należy oceniać, czy kontrolowana spółka jest „podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym”, i uznać za wykazane wykonywanie świadczenia usług „ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną”?
- 3) Zgodnie z tą wykładnią, czy rejestracja spółki handlowej jako usługodawcy świadczącego usługi opieki społecznej – zdefiniowane w krajowym prawodawstwie – jest wystarczająca, aby przyjąć, że spółka stanowi „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym” przez dane państwo członkowskie?

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Artykuł 132 ust. 1 lit. g) i art. 133 akapit pierwszy lit. a)–d) dyrektywy 2006/112.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości:

Wyrok z dnia 12 marca 2015 r., „go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 17;

Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16;

Wyrok z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 49;

Wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22;

Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 26, 27;

Wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 47;

Wyrok z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo;

Wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., sprawy połączone C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 43;

Wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 17;

Wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 46.

Sąd odsyłający jest zdania, że sprawa, w której wydano powołany przez sąd pierwszej instancji wyrok „go fair” Zeitarbeit, różni się istotnie od niniejszej sprawy, ponieważ usługi były świadczone na terytorium państwa członkowskiego, w którym siedzibę miał zarówno usługodawca, jak i usługobiorcy.

Przepisy prawa krajowego

Danychno-osiguriteln procesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwany dalej „DOPK”)

Zgodnie z art. 122 DOPK organ ds. przychodów może, w przewidzianym w tym przepisie trybie, określić podstawę opodatkowania, w szczególności gdy w księgach rachunkowych kontrolowanej osoby wykorzystano dokumenty o

nieprawdziwej treści (pkt 3) lub prowadzone księgi rachunkowe nie umożliwiają określenia podstawy opodatkowania (pkt 4).

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ZDDS”)

Zgodnie z art. 21 ZDDS za miejsce wykonania usługi świadczonej na rzecz osoby niebędącej podatnikiem uważa się miejsce siedziby niezależnej działalności gospodarczej usługodawcy.

Zgodnie z art. 38 ZDDS za zwolnione świadczenia uważa się świadczenia wewnątrzspółnotowe, które byłyby zwolnione, gdyby zostały wykonane na terytorium kraju (ust. 2). Zgodnie z art. 40 ZDDS zwolnionym świadczeniem jest wykonywanie usług opieki społecznej zgodnie z Zakon za socialno podpomagane (ustawą o opiece społecznej).

Zgodnie z art. 67 ust. 2 ZDDS przyjmuje się, że podatek jest włączony do umówionej ceny, jeśli nie został wyraźnie wskazany.

Zakon za socialno podpomagane (ustawa o opiece społecznej, zwana dalej „ZSP”)

Zgodnie z art. 16 ZSP usługi opieki społecznej opierają się na ukierunkowanej pracy z zakresu opieki społecznej na rzecz danych osób w celu realizacji codziennej działalności lub integracji społecznej i są świadczone na podstawie indywidualnej oceny potrzeb, zgodnie z wolą i wyborem tych osób.

Zgodnie z art. 18 ZSP usługi opieki społecznej są również wykonywane przez bułgarskie osoby prawne i osoby prawne ustanowione zgodnie z prawodawstwem innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, wyłącznie po wpisaniu do rejestru prowadzonego przez Agencijata za socialno podpomagane (agencję ds. opieki społecznej).

Zgodnie z definicją ustawową zawartą w § 1 pkt 6 przepisów uzupełniających do ZSP „usługi opieki społecznej” są działalnością ułatwiającą i rozszerzającą możliwość prowadzenia przez dane osoby samodzielnego życia, a zgodnie z pkt 7 „usługi opieki społecznej w społeczeństwie” są świadczone w środowisku rodzinnym lub zbliżonym do rodzinnego.

Prawilnik za priłagane na ZSP (regulamin stosowania ZSP, zwany dalej „PPZSP”)

Zgodnie z art. 40 PPZSP osoby zamierzające korzystać z usług opieki społecznej składają pisemny wniosek, zgodnie ze swoim aktualnym adresem, do organu zarządzającego, gdy usługodawca świadczący usługi z zakresu opieki społecznej jest osobą prawną, przedkładając do akt sprawy: dokument tożsamości, kopię osobistej karty ambulatoryjnej, jeśli taką posiadają, a także kopię decyzji przyjętej w następstwie badania lekarskiego, jeśli taką posiadają. Organ zarządzający

przeprowadza ocenę potrzeb korzystania przez daną osobę z usług opieki społecznej, którą to ocenę wskazuje się w sprawozdaniu zgodnie z formularzem.

Zgodnie z art. 40d PPZSP po dokonaniu oceny potrzeb usługodawca świadczący usługi opieki społecznej przygotowuje indywidualny, zawierający wskazanie celów, plan obejmujący działalność z zakresu zaspokajania w szczególności codziennych, zdrowotnych, edukacyjnych, rehabilitacyjnych lub innych potrzeb.

Zgodnie z art. 40e PPZSP usługodawca świadczący usługi z zakresu opieki społecznej prowadzi rejestr usługobiorców, zawierający dane dotyczące osoby i świadczonej usługi.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 „Momtrade – Ruse” jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, której podstawowym przedmiotem działalności jest mobilna opieka społeczna. W dniu 24 czerwca 2014 r. spółka ta została dobrowolnie zarejestrowana na podstawie ZDDS.
- 2 Spółkę tę zarejestrowano w Agencja „Socialno podpomagane” (agencji opieki społecznej) przy Ministerstwo na truda i socialnata polityka (ministerstwie pracy i polityki socjalnej) jako usługodawcę świadczącego usługi opieki społecznej polegające na zapewnieniu osobistych, socjalnych asystentów i pomocników domowych dla starszych osób.
- 3 W postępowaniu kontrolnym, które zakończyło się decyzją zapadłą w wyniku kontroli podatkowej z dnia 4 października 2018 r., spółka „Momtrade – Ruse” przedstawiła umowy o usługi, w ramach których zleceniodawcami są różne osoby fizyczne – obywatele Niemiec i Austrii. Na mocy tych umów spółka oddelegowuje pracowników do domów zleceniodawców w celu obsługi i pomocy w gospodarstwie domowym. Wykonywane czynności konkretyzuje się w załączonym do umowy kwestionariuszu, sporządzonym przez spółkę handlową będącą pośrednikiem zarejestrowanym w Niemczech/Austrii, która na mocy umowy o pośrednictwo zapewnia klientów kontrolowanej spółce.
- 4 Wskazana działalność obejmuje, poza pomocą w gospodarstwie domowym, również opiekę dla starszych osób z problemami zdrowotnymi, które nie mogą troszczyć się o siebie samodzielnie. W każdej z umów o usługi wskazano zarówno nazwisko zleceniodawcy, jak i nazwę pośrednika. Faktyczne dokonanie płatności przez osoby fizyczne na rzecz spółki nie jest sporne.
- 5 Na mocy rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1) niemiecka administracja podatkowa wszczęła wymianę informacji. W następstwie tej kontroli ustalono, że usługi nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech i powinny zostać opodatkowane zgodnie z bułgarskim ZDDS w Bułgarii.

- 6 Na podstawie przedstawionych przez kontrolowaną spółkę dokumentów organy ds. przychodów stwierdziły, że brakuje uzgodnień umownych dotyczących świadczenia „usług opieki społecznej”, ponieważ nie wskazano indywidualnych potrzeb klientów. Przyjęto, że ze względu na faktyczne świadczenie usługi w innym państwie członkowskim, poza ZSP, istotne jest również prawodawstwo Niemiec i Austrii. Aby zastosować zwolnienie określone w art. 40 pkt 1 ZDDS w odniesieniu do spółki „Momtrade – Ruse”, należało przedstawić dowody – zgodnie z prawodawstwem odpowiedniego innego państwa – wykazujące, że wykonywane na jego terytorium usługi mają charakter opieki społecznej.
- 7 Poza tym organy kontrolujące stwierdziły, że przedstawione przez spółkę pierwotne dokumenty dotyczące dokonanych sprzedaży mają nieprawdziwą treść. Jako usługobiorców świadczonych usług wskazano osoby prawne z Niemiec i Austrii, a faktycznymi usługobiorcami są osoby fizyczne – obywatele Niemiec i Austrii. Zaksięgowano wewnątrzspółnotowe świadczenie usług na rzecz osób prawnych, podlegające opodatkowaniu stawką 0%, lecz nie sprzedaż na rzecz osób fizycznych. Przyjmuje się, że prowadzona księgowość nie umożliwia określenia podstawy opodatkowania. Nie przedstawiono również wszystkich wyraźnie zażądanych dokumentów i wyjaśnień. W tej sytuacji organy podatkowe przyjęły, że należy określić podstawę opodatkowania zgodnie ze swoją oceną przeprowadzoną w trybie art. 122 ust. 2 DOPK.
- 8 Sąd pierwszej instancji w niniejszej sprawie, Administratiwen syd w mieście Ruse, przyjął, że art. 40 pkt 1 ZDDS odpowiada art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112. Jest on zdania, że aby zastosować zwolnienie określone w art. 40 pkt 1 ZDDS, kontrolowany podmiot powinien wykazać, że wykonywana działalność ma charakter opieki społecznej zarówno zgodnie z prawodawstwem bułgarskim, jak i zgodnie z prawodawstwem państw członkowskich, na których terytorium są świadczone usługi. Sąd przyjął, że taki charakter nie został wykazany – mając na względzie bułgarskie uregulowanie zawierające wiążące wymogi dotyczące dokonania udokumentowanej oceny socjalnego charakteru potrzeb osoby, której to oceny nie przeprowadzono w odniesieniu do obywateli innych państw. Kontrolowany podmiot nie przedstawił – wymaganych na mocy bułgarskich przepisów – wniosków o udzielenie opieki społecznej i przedstawienie ocen socjalnych, sprawozdań–propozycji, indywidualnych planów i rejestru usługobiorców, lecz jedynie umowy i załączone do nich kwestionariusze. Z drugiej strony przedstawionych przed sądem pierwszej instancji oświadczeń osób fizycznych będących obywatelami niemieckimi, opinii z zakresu opieki społecznej, opinii dotyczących określenia konieczności opieki, zgodnie z niemieckim kodeksem zabezpieczenia społecznego, oraz faktur nie można powiązać w czasie i w odniesieniu do osób będących usługobiorcami z rozpatrywanymi fakturami. Przedstawione w postępowaniu sądowym faktury, w których wskazano jako usługobiorców osoby fizyczne, co do których w opinii biegłego potwierdzono, że odpowiadają przedstawionym w postępowaniu kontrolnym fakturom, w których wskazano jako usługobiorców niemieckich pośredników, nie zawierają konkretyzacji usług i nie wykazują, że usługi te mają charakter opieki społecznej.

- 9 Sąd pierwszej instancji obniżył ustalone zobowiązania podatkowe w odniesieniu do różnicy między 264 027,60 BGN do 316 833,05 BGN kwoty głównej i w odniesieniu do różnicy między 89 315,83 BGN do 107 178,98 BGN odpowiednich odsetek z tytułu opóźnienia, na podstawie art. 67 ust. 2 ZDDS, a w pozostałej części utrzymał w mocy zobowiązania określone w decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej.
- 10 Przed sądem kasacyjnym powstała kwestia dotycząca konieczności dokonania oceny charakteru usług świadczonych przez spółkę „Momtrade – Ruse”. Na podstawie przedstawionych w toku kontroli dowodów na piśmie i dowodów zgromadzonych w postępowaniu sądowym (umów, kwestionariuszy i oświadczeń usługobiorców) sąd ten stwierdził, że osoby fizyczne korzystające z usług świadczonych przez spółkę są starszymi osobami z problemami zdrowotnymi, które poza potrzebą pomocy domowej związanej z obowiązkami domowymi potrzebują również pomocy związanej z ich stanem zdrowia.
- 11 Przy wydaniu orzeczenia Administratiwen syd w mieście Ruse uzasadnił swoje stwierdzenia dotyczące tego, że usługi nie mają charakteru opieki społecznej, okolicznością, że spółka nie przedstawiła oficjalnych dokumentów wystawionych przez organy państwowe Niemiec i Austrii, w których stwierdzono by taki charakter. Przyjęto, że usługi związane z pomocą dla starszych osób nie mają charakteru opieki społecznej, ponieważ udziela się pomocy związanej wyłącznie z pomocą domową. Pracownicy nie wykonywali czynności związanych ze stanem zdrowia osób i nie mieli wykształcenia wskazującego na to, że mogliby świadczyć usługi z zakresu opieki medycznej.
- 12 We wspomnianym powyżej wyroku Les Jardins de Jouvence Trybunał przyjął, że dla celów zwolnienia świadczeń należy przyznać znaczenie „specyficznym cechom dokonanych transakcji, a także statusowi podmiotu, który świadczy dane usługi”. Z tego względu sąd odsyłający jest zdania, że dla prawidłowego rozstrzygnięcia sporu między stronami ważne jest wyjaśnienie, na podstawie jakich kryteriów należy ocenić dane czynności jako opiekę społeczną: na podstawie dokumentów wystawionych przez właściwe organy państwa, w którym wykonywane są te czynności, czy też wystarczające jest ustalenie charakteru udzielanej opieki?

Zwięźle przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 13 Sąd odsyłający wskazuje, że wypadki zwolnienia określone w art. 132 dyrektywy 2006/112 podlegają ścisłej wykładni, mając na względzie, że stanowią one wyjątek od ogólnej zasady opodatkowania odpłatnych świadczeń dokonanych przez podatnika. Wykładnia brzmienia powinna być zgodna z celami, jakim służą zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej VAT, lecz nie powinna również pozbawiać przewidzianych zwolnień

skuteczności (przywołane powyżej wyroki: „go fair” Zeitarbeit, Horizon College, Komisja/Niderlandy, Zimmermann i Klinikum Dortmund).

- 14 Celem przepisów zawartych w art. 132 dyrektywy 2006/112 jest zwolnienie z VAT niektórych rodzajów działalności wykonywanej w interesie ogólnym, aby ułatwić dostęp do niektórych usług i towarów, unikając dodatkowych wydatków, które powstałyby w wyniku opodatkowania ich podatkiem VAT (przywołane powyżej wyroki: Komisja/Niemcy; TMD; VDP Dental Laboratory i in.).
- 15 Wyrchowen administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) orzekł w przedmiocie wykładni wskazanego przepisu dyrektywy przy rozstrzygnięciu podobnych wypadków. W wyroku nr 10652 z dnia 3 sierpnia 2020 r. w sprawie administracyjnej nr 11597/2019 przyjął on, że prawo Unii Europejskiej nie zobowiązuje państw członkowskich do udzielenia zwolnienia usług opieki społecznej na rzecz obywateli innego państwa członkowskiego poza swoim terytorium. Uzasadnienie tego rozstrzygnięcia opiera się na art. 26 ust. 2 Konstytucyjata (konstytucji), zgodnie z którym wyłącznie cudzoziemcy przebywający w Republice Bułgarii mają wszystkie prawa i obowiązki przewidziane w bułgarskiej konstytucji, z wyjątkiem praw i obowiązków, co do których wymaga się bułgarskiego obywatelstwa.
- 16 Skład sądu odsyłającego rozpatrującego niniejszą sprawę jest zdania, że dla osiągnięcia celu wskazanego w art. 132 dyrektywy 2006/112 bez znaczenia jest, czy strony transakcji dotyczącej świadczenia usług znajdują się na terytorium danego państwa członkowskiego, czy też, tak jak w niniejszym wypadku, usługodawca jest zarejestrowany w danym państwie członkowskim, a usługobiorcy są obywatelami innego państwa członkowskiego, w którym są świadczone usługi. Z drugiej strony, ponieważ miejscem wykonania tych usług jest miejsce, w którym usługodawca prowadzi swoją działalność gospodarczą – jeśliby przyjąć wskazaną powyżej wykładnię prawa Unii dokonaną przez Wyrchowen administratiwen syd – mający siedzibę w Bułgarii usługodawcy świadczący usługi opieki społecznej byłiby odmiennie traktowani pod względem podatkowym w zależności od tego, czy świadczą usługi na terytorium Bułgarii lub na terytorium innego państwa członkowskiego na rzecz obywateli innych państw, a takie rozwiązanie zdaniem sądu odsyłającego wydaje się być nie do przyjęcia.
- 17 Z tego względu sąd odsyłający zwrócił się o dokonanie wykładni art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, aby udzielić odpowiedzi na pytanie, czy przepis ten dopuszcza powołanie się na niego przez spółkę handlową zarejestrowaną jako usługodawca świadczący usługi opieki społecznej w danym państwie członkowskim (w niniejszym wypadku w Bułgarii) w celu otrzymania zwolnienia wykonanych przez nią świadczeń usług opieki społecznej na rzecz osób fizycznych będących obywatelami innych państw członkowskich na terytorium tych państw, a także czy dla odpowiedzi na to pytanie znaczenie ma okoliczność, że usługobiorcy korzystający z tych usług są zapewniani za pośrednictwem spółek handlowych zarejestrowanych w państwach członkowskich, na których terytorium są świadczone owe usługi.

- 18 Następnie, jeśli udzieli się odpowiedzi twierdzącej, a zwolnione świadczenia, o których mowa w art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112, są autonomicznymi pojęciami prawa Unii (wspomniany powyżej wyrok *Žamberk*), lecz dyrektywa nie zawiera kryteriów określających te pojęcia ani reguł wykazywania okoliczności faktycznych mających znaczenie prawne, sąd odsyłający zwrócił się o wyjaśnienia dotyczące wykładni i stosowania tego przepisu prawa Unii, a mianowicie czy należy dokonać oceny, czy kontrolowana spółka jest „podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym”, a także uznać za wykazane wykonywanie świadczenia usług „ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną” – zgodnie z bułgarskim lub austriackim lub niemieckim prawem.
- 19 W związku z powyższym, na koniec, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy rejestracja spółki handlowej jako usługodawcy świadczącego usługi opieki społecznej, zdefiniowane w krajowym prawodawstwie, jest wystarczająca, aby przyjąć, że spółka ta jest „podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym” przez dane państwo członkowskie.

DOKUMENT ROBOCZY