

**Sag C-620/21****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

6. oktober 2021

**Forelæggende ret:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

**Afgørelse af:**

27. september 2021

**Kassationsappellant og indstævnt efter kontraanken i kassationsinstansen:**

Momtrade Ruse OOD

**Kassationsindstævnt og appellant for kontraanken i kassationsinstansen:**

Direktor na Direksia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

**Hovedsagens genstand**

Kassationsappeller til prøvelse af dom afsagt af Administrativen sad Ruse (forvaltningsdomstolen i Ruse) af 26. juni 2020. Ved dommen afsagt af Administrativen sad Ruse (forvaltningsdomstolen i Ruse) blev den af afgiftsmyndigheden under Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (områdedirektoratet ved det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter i Varna) udstedte afgiftsavgørelse af 4. oktober 2018, som var stadfæstet ved afgørelse vedtaget af Direktor na Direksia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna (direktør for direktoratet »Klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Varna) af 13. marts 2019, annulleret for så vidt som der for afgiftsperioden fra den 24. juni 2014 til den 31. december 2015 for Momtrade Ruse blev fastsat momsskyld svarende til differencen mellem 264 027,60 BGN og 316 833,05 BGN for hovedkravet og differencen mellem 89 315,83 BGN og 107 178,98 BGN for de tilsvarende morarenter; i øvrigt blev sagsøgte frifundet.

## Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet« eller »direktiv 2006/112«).

## Præjudicielle spørgsmål

Den forelæggende ret stiller følgende spørgsmål:

- 1) Tillader fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), at et handelsselskab, der er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser i en medlemsstat (i den foreliggende sag Bulgarien), kan påberåbe sig denne bestemmelse for at opnå en afgiftsfritagelse for sociale tjenesteydelser, der af selskabet leveres til fysiske personer, der er statsborgere i andre medlemsstater, på disse staters område? Er det relevant for besvarelsen af dette spørgsmål, at modtagerne af tjenesteydelserne blev formidlet til leverandøren af handelsselskaber, der er registreret i de medlemsstater, hvor tjenesteydelserne leveres?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Ud fra hvilke kriterier og ud fra hvilken lovgivning – bulgarsk og/eller østrigsk og tysk ret – skal det ved fortolkningen og anvendelsen af den anførte EU-retlige bestemmelse bedømmes, om det kontrollerede selskab er »anerkendt som foretagende af almennyttig karakter«, og om det anses for dokumenteret, at det drejer sig om tjenesteydelser »med nær tilknytning til social bistand og social sikring«?
- 3) Er det ifølge denne fortolkning tilstrækkeligt, at et handelsselskab er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser som defineret i national ret, for at det kan lægges til grund, at selskabet af den pågældende medlemsstat er »anerkendt som foretagende af almennyttig karakter«?

## Anførte EU-retlige bestemmelser og Domstolens retspraksis

Artikel 132, stk. 1, litra g), og artikel 133, stk. 1, litra a) - d), i direktiv 2006/112

Domstolens praksis:

Dom af 12. marts 2015, »go fair« Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 17);

Dom af 14. juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 16);

Dom af 25. marts 2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09 P, EU:C:2010:171, præmis 49);

Dom af 15. november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 22);

Dom af 13. marts 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 26 og 27;

Dom af 21. september 2017, Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 47);

Dom af 15. oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis;

Dom af 26. februar 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., forenede sager C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 43);

Dom af 21. februar 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 17;

Dom af 21. januar 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 46.

Den forelæggende ret er af den opfattelse, at »go fair« Zeitarbeit-dommen, som retten i første instans påberåbte sig, adskiller sig væsentligt fra den foreliggende sag, da tjenesteydelserne blev leveret i en medlemsstat, hvor såvel leverandøren af tjenesteydelserne som modtageren af dem havde hjemsted.

### **Anførte nationale bestemmelser**

Danatjno-osiguritelen protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, herefter »DOPK«).

I henhold til DOPK's artikel 122 kan afgiftsmyndigheden efter den i denne bestemmelse fastsatte procedure fastsætte afgiftsgrundlaget navnlig i tilfælde, hvor der i den kontrollerede persons bogføring er anvendt indholdsmæssigt forkerte bilag (nr. 3), eller hvis det ikke er muligt at fastsætte afgiftsgrundlaget på grundlag af bogføringen (nr. 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«).

I henhold til momslovens artikel 21 er leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres til en ikke afgiftspligtig person, det sted, hvor leverandøren har hjemstedet for sin selvstændige økonomiske virksomhed.

I henhold til momslovens artikel 38 er de leveringer indenfor Fællesskabet fritaget, som ville være fritaget, hvis de blev leveret i indlandet (stk. 2). I henhold til momslovens artikel 40, er levering af sociale tjenesteydelser som omhandlet i Zakon za sotsialnoto podpomagane (lov om socialhjælp) en fritaget ydelse.

I henhold til momslovens artikel 67, stk. 2, anses afgiften for indeholdt i den aftalte pris, hvis den ikke er udtrykkeligt specificeret.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (lov om social bistand, herefter »bistandsloven«)

I henhold til bistandslovens artikel 16 beror de sociale tjenesteydelser på målrettet socialt arbejde til støtte for personer med henblik på udførelse af daglige opgaver eller social integration og ydes på grundlag af en individuel behovsvurdering efter personernes ønske og valg.

I henhold til bistandslovens artikel 18 leveres sociale tjenesteydelser bl.a. af bulgarske juridiske personer og af juridiske personer i henhold til en anden EU-medlemsstats ret først efter registrering i et register, som føres af Agentsia za sozialno podpomagane (agenturet for social bistand).

Ifølge legaldefinitionen i § 1, nr. 6, i tillægsbestemmelserne til bistandsloven er »sociale tjenesteydelser« aktiviteter, som støtter personerne og udvider deres muligheder for at føre et selvstændigt liv; ifølge nr. 7 leveres »de sociale tjenesteydelser i samfundet« i familien eller det familienære miljø.

Pravilnik za prilagane na [zakon za sotsialnoto podpomagane] (bekendtgørelse om gennemførelse af bistandsloven, herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«)

I henhold til gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 40 indgiver de personer, der ønsker at benytte sociale tjenesteydelser, en skriftlig ansøgning til forvaltningsmyndigheden på deres aktuelle bopæl, hvis leverandøren af de sociale tjenesteydelser er en juridisk person. Som reference vedlægger de en kopi af identifikationsdokumentet, en kopi af den personlige sygejournal, hvis en sådan findes, og af en lægeerklæring, hvis en sådan findes. Forvaltningsmyndigheden foretager en vurdering af personens behov for sociale tjenesteydelser og nedfælder denne i en standardrapport.

I henhold til gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 40d udarbejder leverandøren af sociale tjenesteydelser efter behovsvurderingen en individuel plan, hvor målene formuleres, og som indeholder aktiviteterne til at dække navnlig det daglige behov, sundheds-, uddannelses-, rehabiliterings- eller andre behov.

Ifølge gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 40e fører leverandøren af sociale tjenesteydelser et kunderegister, som indeholder oplysninger om personen og den leverede tjenesteydelse.

## **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Momtrade Ruse er et selskab med begrænset ansvar, som primært leverer ambulante sociale tjenesteydelser. Selskabet er siden den 24. juni 2014 registreret i henhold til momsloven på frivillig basis.
- 2 Selskabet er registreret hos Agentsia »Sotsialno podpomagane« (agenturet for social bistand) under Ministerstvo na truda i sotsialnata politika (ministeriet for arbejde og socialpolitik) som leverandør af sociale tjenesteydelser i form af tilrådgivningsstillelse af plejere, socialassistenter og husholdningshjælpere til ældre mennesker.
- 3 I afgiftskontrolproceduren, som blev afsluttet med afgiftskontrolafgørelsen af 4. oktober 2018, forelagde selskabet Momtrade Ruse kontrakter vedrørende tjenesteydelser med forskellige fysiske personer med tysk og/eller østrigsk statsborgerskab som ordregivere. På grundlag af disse kontrakter udsendte selskabet medarbejdere til pleje og husholdning i ordregivernes husholdninger. De enkelte opgaver blev konkretiseret i et spørgeskema, som var vedlagt kontrakterne, og som var udarbejdet af et formidlingselskab, der var registreret i Tyskland henholdsvis Østrig, og som på grundlag af en formidlingskontrakt formidlede kunder til det kontrollerede selskab.
- 4 De anførte opgaver omfatter foruden hjælp i husholdningen pleje af ældre mennesker med helbredsproblemer, som ikke kan klare sig alene. I hver kontrakt er såvel ordregiverens navn som formidlerens betegnelse anført. De ydede betalinger fra de fysiske personer til selskabet er uomtvistede.
- 5 I henhold til Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1) indledte de tyske afgiftsmyndigheder en informationsudveksling. Derefter blev det konstateret, at tjenesteydelserne ikke er afgiftspligtige i Tyskland, men skal afgiftsbelægges i Bulgarien i henhold til den bulgarske momslov.
- 6 På grundlag af de bilag, som det kontrollerede selskab fremlagde, konstaterede afgiftsmyndigheden, at der manglede en aftale om levering af »sociale tjenesteydelser«, da kundernes individuelle behov ikke var anført. Den lagde til grund, at også tysk henholdsvis østrigsk ret er relevant ud over bistsandsloven, da tjenesteydelsen faktisk leveres i en anden medlemsstat. For at opnå en fritagelse af Momtrade Ruse i henhold til momslovens artikel 40, nr. 1, skal der foreligge beviser, som i henhold til den pågældende anden medlemsstats lovgivning bekræfter, at de tjenesteydelser, der er leveret på denne stats område, har social karakter.
- 7 Desuden konkluderede afgiftskontrolmyndighederne, at bilagene vedrørende de udførte leveringer, som selskabet oprindeligt forelagde, var indholdsmæssigt forkerte. Som modtagere af tjenesteydelserne er anført juridiske personer fra

Tyskland og Østrig, mens de faktiske modtagere var fysiske personer med tysk eller østrigsk statsborgerskab. Der var bogført indenlandske tjenesteydelser til juridiske personer, som belægges med en afgift på 0%, men ikke leveringer til fysiske personer. Det må lægges til grund, at afgiftsgrundlaget ikke kan fastsættes på grundlag af bogføringen. Desuden blev ikke alle de bilag og forklaringer, som var blevet udbedt, forelagt. På dette grundlag afgjorde afgiftsmyndighederne, at af de i henhold til DOPK's artikel 122, stk. 2, kunne fastsætte afgiftsgrundlaget efter eget skøn.

- 8 Retten i første instans, Administrativen sad Ruse (forvaltningsdomstolen i Ruse) lagde til grund, at momslovens artikel 40, nr. 1, svarer til artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112. For at afgiftsfritagelsen i henhold til momslovens artikel 40, nr. 1, kan finde anvendelse, skal den kontrollerede person dokumentere, at aktiviteten har social karakter såvel i henhold til bulgarsk ret som i henhold til retten i den medlemsstat, på hvis område tjenesteydelserne leveres. Retten lagde til grund, at denne karakter ikke er dokumenteret i forhold til den bulgarske ordning, da det i denne ordning er en ufravigelig betingelse, at der foretages og dokumenteres en social vurdering af personens behov, hvilket ikke er gennemført for de udenlandske statsborgere. Den kontrollerede person forelagde ikke ansøgninger om levering af sociale tjenesteydelser, sociale vurderinger, forslagsrapporter, individuelle planer og kunderegisteret, som kræves i henhold til de bulgarske bestemmelser, men blot kontrakterne og de tilhørende spørgeskemaer. Derimod kan erklæringerne fra fysiske personer med tysk statsborgerskab, sociale vurderinger og vurderinger af plejebehovet i henhold til den tyske sociallov, som blev forelagt for retten i første instans, samt fakturaerne tidsmæssigt ikke henføres til de personer, som de omtvistede fakturaer var udstedt til. De i sagen forelagte fakturaer til de fysiske personer, for hvilke kontrollen bekræftede, at de stemte overens med de i afgiftskontrolsagen forelagte fakturaer til de tyske formidlere, indeholder ingen konkretisering af tjenesteydelserne og beviser ikke disses sociale karakter.
- 9 Retten i første instans reducerede den fastsatte afgiftsskyld med differencen mellem 264 027,60 BGN og 316 833,05 BGN for hovedkravet og med differencen mellem 89 315,83 BGN og 107 178,98 BGN for de tilsvarende morarenter på grundlag af momslovens artikel 67, stk. 2, og stadfæstede i øvrigt den ved afgiftskontrolafgørelsen fastsatte afgiftsskyld.
- 10 Kassationsafdelingen skal tage stilling til, om det er nødvendigt at foretage en vurdering af karakteren af de tjenesteydelser, som Momtrade Ruse leverede. På grundlag af de skriftlige beviser, der er forelagt i afgiftskontrolsagen, og de beviser, der er indsamlet under retssagen (kontrakter, spørgeskemaer og erklæringer fra modtagerne af tjenesteydelserne) konstaterer retten, at de fysiske personer, som benytter de ydelser, der leveres gennem selskabet, er ældre mennesker med sundhedsproblemer, som foruden behovet for huslig pleje, som hænger sammen med husholdningsforpligtelserne, også har behov for hjælp på grund af deres helbredstilstand.

- 11 I sin afgørelse begrundede Administrativen sad Ruse (forvaltningsdomstolen i Ruse) tjenesteydelseernes manglende sociale karakter med den omstændighed, at selskabet ikke forelagde officielle dokumenter fra de tyske henholdsvis østrigske myndigheder, som konstaterer denne sociale karakter. Den lagde til grund, at tjenesteydelserne i forbindelse med pleje af ældre mennesker ikke er sociale, da der kun leveres hjælp i forbindelse med husholdningen. Medarbejderne er ikke forpligtet til at udføre opgaver, som hænger sammen med personernes helbredstilstand, og de har ikke en uddannelse, som sandsynliggør, at de er i stand til at yde medicinsk pleje.
- 12 I den ovenfor anførte dom Les Jardins de Jouvence fastslog Domstolen, at det afgørende for fritagelsen er »arten af de leverede ydelser og kvalificeringen af den operatør, der leverer de omhandlede tjenesteydelser«. Derfor er den forelæggende ret af den opfattelse, at det for at træffe en korrekt afgørelse i sagen mellem parterne er nødvendigt at præcisere, ud fra hvilke kriterier det skal vurderes, om der er tale om sociale opgaver, nemlig om dette skal ske på grundlag af dokumenter fra de kompetente myndigheder i den stat, hvor opgaverne udføres, eller om det er tilstrækkeligt at konstatere den ydede plejes karakter.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 13 Den forelæggende ret bemærker, at fritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112 skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet; den må imidlertid ikke fratage de fastsatte fritagelser deres positive virkning (Domstolens dom »go fair« Zeitarbeit, Horizon College, Kommissionen mod Nederlandene, Zimmermann og Klinikum Dortmund, jf. ovenfor).
- 14 Formålet med de samlede bestemmelser i artikel 132i direktiv 2006/112 tilsigter at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms (Domstolens dom Kommissionen mod Tyskland, TMD og VDP Dental Laboratory m.fl., jf. ovenfor).
- 15 Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har allerede i en lignende sag taget stilling til fortolkningen af den anførte bestemmelse i direktivet. I dom nr. 10652 af 3. august 2020 i den administrative sag nr. 11597/2019 fastslog den, at EU-retten ikke forpligter medlemsstaterne til at fritage sociale tjenesteydelser til fordel for andre medlemsstaters statsborgere uden for eget område. Afgørelsen blev begrundet med artikel 26, stk. 2, i [Republikken Bulgariens] forfatning, hvorefter kun udlændinge, der opholder sig på Republikken Bulgariens område, har alle rettigheder og pligter i henhold til den

bulgarske forfatning, med undtagelse af de rettigheder og pligter, for hvilke der kræves bulgarsk statsborgerskab.

- 16 Den afdeling ved den forelæggende ret, som behandler den foreliggende sag, er af den opfattelse, at det er uden betydning for det nævnte formål med artikel 132 i direktiv 2006/11, om parterne i tjenesteydelserne befinder sig på en medlemsstats område, eller tjenesteyderen som i den foreliggende sag er registreret i en medlemsstat, og modtagerne er statsborgere i en anden medlemsstat, hvor ydelserne leveres. Da leveringsstedet for tjenesteydelser derimod er det sted, hvor leverandøren af tjenesteydelsen har hjemstedet for sin økonomiske aktivitet, bliver leverandører af sociale tjenesteydelser med hjemsted i Bulgarien, hvis man følger den ovenfor skildrede fortolkning af EU-retten ved Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), afgiftsmæssigt behandlet forskelligt alt efter, om de leverer tjenesteydelser på Bulgariens område eller på en anden medlemsstats område til udenlandske statsborgere; dette resultat er efter den forelæggende rets opfattelse ikke acceptabelt.
- 17 Af disse grunde har den forelæggende ret behov for en fortolkning af artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 for at besvare spørgsmålet om, hvorvidt denne artikel tillader et handelsselskab, der er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser i en medlemsstat (i den foreliggende sag Bulgarien), at påberåbe sig denne bestemmelse for at opnå en afgiftsfritagelse for sociale tjenesteydelser, som selskabet leverer til fysiske personer, som er statsborgere i andre medlemsstater, på disse staters områder, og om det er relevant for besvarelsen af dette spørgsmål, at modtagerne af tjenesteydelserne formidles gennem handelsselskaber, som er registreret i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne leveres.
- 18 Dernæst, såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, og de leveringer, der er fritaget i henhold til artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112, er selvstændige EU-retlige begreber (Žamberk-dommen, jf. ovenfor), men direktivet hverken indeholder kriterier for bestemmelsen af disse begreber eller regler for dokumentation af retligt relevante faktiske omstændigheder, har den forelæggende ret behov for vejledning vedrørende fortolkningen og anvendelsen af denne EU-retlige bestemmelse, navnlig med hensyn til, om det skal vurderes i henhold til bulgarsk og/eller østrigsk og tysk ret, om det kontrollerede selskab er »anerkendt som foretagende af almenyttig karakter«, og om det anses for dokumenteret, at det drejer sig om tjenesteydelser »med nær tilknytning til social bistand og social sikring«.
- 19 Endelig ønsker den forelæggende ret i denne forbindelse oplyst, om det er tilstrækkeligt, at et handelsselskab er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser som defineret i national ret, for at det kan lægges til grund, at selskabet af den pågældende medlemsstat er »anerkendt som foretagende af almenyttig karakter«.