

Mål C-620/21**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

6 oktober 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

27 september 2021

Klagande:

Momtrade Ruse OOD

Motpart:

Direktor na Direktsia "Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för enheten "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden" i staden Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien)

Saken i det nationella målet

Överklagande av domen som meddelades av Administrativen sad Ruse (Förvaltningsdomstolen i Ruse, Bulgarien) den 26 juni 2020. Genom domen som meddelades av Administrativen sad Ruse upphävdes det beskattningsbeslut som meddelades den 4 oktober 2018 av det regionala kontoret vid TD na NAP Varna (den nationella skattemyndighetens regionala avdelning i Varna) och fastställdes genom beslut av den 13 mars 2019 av Direktor na Direktsia "Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna (direktören för enheten "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden" i staden Varna) i den del som det däri fastställs en mervärdesskatteskuld för Momtrade Ruse under beskattningsperioden från 24 juni 2014 till den 31 december 2015 till ett belopp på mellanskillnaden mellan 264 027,60 BGN och 316 833,05 BGN för huvudfordran jämte dröjsmålsränta på det belopp som motsvarar mellanskillnaden mellan 89 315,83 BGN och 107 178,98 BGN. Överklagandet ogillades i övrigt.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 247, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet eller direktiv 2006/112).

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

Den hänskjutande domstolen har ställt följande frågor:

- 1) Ska artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att ett rörelseidkande bolag som registrerats som tillhandahållare av sociala tjänster i en medlemsstat (i detta fall Bulgarien) kan åberopa nämnda bestämmelse för att erhålla ett undantag från skatteplikt för sociala tjänster som bolaget tillhandahåller till fysiska personer som är medborgare i andra medlemsstater och där tillhandahållandet sker på dessa staters territorium? Ska det anses ha betydelse för svaret på denna fråga att tjänsternas mottagare har förmedlats till tillhandahållaren av andra rörelseidkande bolag som är registrerade i de medlemsstater där tjänsterna tillhandahålls?
- 2) Om den första frågan besvaras jakande: Enligt vilka kriterier och enligt vilken lag – bulgarisk och/eller enligt österrikisk och tysk lag – ska bedömningen ske av huruvida det aktuella bolaget är ”erkän[t] som organ av social karaktär” och huruvida det ska anses styrkt att det är fråga om tjänster ”med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” vid tolkningen och tillämpningen av ovannämnda unionsrättsliga bestämmelse?
- 3) Är det enligt denna tolkning tillräckligt att ett rörelseidkande bolag registrerats som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med definitionen i nationell lagstiftning för att fastställa att bolaget har erkänts av medlemsstaten ”som organ av social karaktär”?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Artikel 132.1 g och artikel 133.1 a–d i direktiv 2006/112

Praxis från EU-domstolen:

Dom av den 12 mars 2015, ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17

Dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16

Dom av den 25 mars 2010, kommissionen/Nederländerna, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 49

Dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22

Dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkterna 26 och 27

Dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 47

Dom av den 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30 och där angiven rättspraxis

Dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., de förenade målen C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 43;

Dom av den 21 februari 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17

Dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 46

Den hänskjutande domstolen anser att domen ”go fair” Zeitarbeit, som domstolen i första instans stödde sig på, skiljer sig fundamentalt från det förevarande målet, eftersom tjänsterna tillhandahölls i en medlemsstat i vilken både tillhandahållaren och deras mottagare var etablerade.

Anförda nationella bestämmelser

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lag om förfarandet vid uttag av skatter och sociala avgifter) (nedan kallad DOPK)

Enligt artikel 122 DOPK kan skattemyndigheten fastställa beskattningsunderlaget i enlighet med förfarandet i denna bestämmelse, i synnerhet när den kontrollerade personens bokföring innehåller redovisningshandlingar som är felaktiga (punkt 3) eller när det inte är möjligt att fastställa beskattningsunderlaget på grundval av bokföringen (punkt 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) (nedan kallad ZDDS)

Enligt artikel 21 ZDDS ska platsen för tillhandahållandet av en tjänst som tillhandahålls en icke beskattningsbar person anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin självständiga ekonomiska verksamhet.

Enligt artikel 38 ZDDS är sådana gemenskapsinterna leveranser som skulle ha varit undantagna från skatteplikt om de hade tillhandahållits inom landet undantagna från skatteplikt (andra stycket). Enligt artikel 40 ZDDS är tillhandahållanden av sociala tjänster i den mening som avses i Zakon za sotsialnoto podpomagane (lag om socialt stöd) undantagna från skatteplikt.

Enligt artikel 67.2 ZDDS ska skatten anses ingå i det avtalade priset om den inte tydligt redovisats.

Zakon za sotsialno podpomagane (lag om socialt stöd) (nedan kallad ZSP)

Enligt artikel 16 ZSP grundas sociala tjänster på målinriktat socialt arbete som syftar till att stödja personer vid utförandet av dagliga aktiviteter eller för att främja social integration och beviljas på grundval av en individuell behovsbedömning på begäran av personen och efter dennes val.

Enligt artikel 18 ZSP tillhandahålls sociala tjänster, bland annat av bulgariska juridiska personer och juridiska personer som bildats enligt lagstiftningen i andra EU-medlemsstater, först efter att de registrerats i en förteckning vid Agentsia za sozialno podpomagane (myndigheten för socialt stöd).

Enligt legaldefinitionen i 1 § punkt 6 i tilläggsbestämmelserna till ZSP är ”sociala tjänster” verksamhet som stödjer människor och ökar deras möjligheter att leva självständigt; enligt punkt 7 tillhandahålls ”sociala tjänster inom gemenskapen” i hemmiljön eller till denna närliggande miljöer.

Pravilnik za prilagane na ZSP (förordning om genomförande av ZSP, nedan kallad PPZSP)

Enligt artikel 40 PPZSP ska en person som vill få tillgång till sociala tjänster inge en skriftlig ansökan till den behöriga myndigheten på orten där deras aktuella boställningsadress är belägen om tillhandahållaren av sociala tjänster är en juridisk person. Som referens ska personen bifoga en kopia av en identifikationshandling, en kopia av en personlig sjukjournal om en sådan finns, och ett intyg från en läkare om ett sådant finns. Den behöriga myndigheten gör en bedömning av personens behov av sociala tjänster och fastställer dessa i en standardiserad rapport.

Enligt artikel 40d PPZSP ska tillhandahållaren av sociala tjänster på grundval av behovsbedömningen upprätta en individuell plan som ställer upp målsättningar och anger vilken verksamhet som ska täcka i synnerhet dagliga behov, vård-, utbildnings- och rehabiliteringsbehov samt andra behov.

Enligt artikel 40e PPZSP ska tillhandahållaren av sociala tjänster föra ett kundregister som innehåller uppgifter om personens identitet och vilka tjänster som tillhandahållits.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Momtrade Ruse är ett bolag med begränsat ansvar som huvudsakligen tillhandahåller ambulering sociala tjänster. Bolaget registrerade sig frivilligt enligt ZDDS den 24 juni 2014.

- 2 Bolaget är registrerat vid Agentsia "Sotsialno podpomagane" (myndigheten för socialt stöd) vid Ministerstvo na truda i sotsialnata politika (ministeriet för arbete och socialpolitik) som tillhandahållare av sociala tjänster i form av tillhandahållande av personliga assistenter, socialassistenter och hemtjänstpersonal för äldre människor.
- 3 Inom ramen för förfarandet för skattekontroll som avslutades den 4 oktober 2018 genom att det aktuella beskattningsbeslutet meddelades ingav bolaget Momtrade Ruse tjänsteavtal där olika fysiska personer som är tyska och/eller österrikiska medborgare är uppdragsgivare. På grundval av dessa avtal skickade bolaget vård- och hemtjänstpersonal till uppdragsgivarnas hushåll. Den specifika verksamheten konkretiserades i ett frågeformulär som bifogades avtalen. Formuläret hade utarbetats av ett förmedlingsföretag registrerat i Tyskland eller i Österrike. Sistnämnda bolag förmedlade i enlighet med ett förmedlingsavtal kunder till bolaget som är föremål för skattekontroll.
- 4 De verksamheter som nämns omfattar utöver hjälp i hushållet även vård av äldre människor med hälsoproblem som inte kan ta hand om sig själva. I alla avtal anges både uppdragsgivarens namn och förmedlarens firma. De betalningar som de fysiska personerna gjort till bolaget är ostridiga.
- 5 Den tyska skattemyndigheten inledde ett informationsutbyte enligt rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1). Till följd av detta konstaterades att tjänsterna inte ska beskattas i Tyskland, utan enligt bulgariska ZDDS i Bulgarien.
- 6 På grundval av de handlingar som ingavs av det kontrollerade bolaget fastställde den bulgariska skattemyndigheten att det saknas ett avtal om tillhandahållande av "sociala tjänster", eftersom kundernas individuella behov inte angetts. Skattemyndigheten ansåg att även tysk och österrikisk lagstiftning, utöver ZSP, är relevanta på grund av att tjänsterna faktiskt tillhandahållits i en annan medlemsstat. För att Momtrade Ruse ska beviljas ett undantag enligt artikel 40 punkt 1 ZDDS måste bolaget framlägga bevisning som styrker den sociala karaktären hos de tjänster som tillhandahållits inom den andra medlemsstats territorium i enlighet med denna medlemsstats lagstiftning.
- 7 Dessutom drog skattemyndigheten slutsatsen att de redovisningshandlingar som bolaget ursprungligen ingett avseende de tillhandahållna tjänsterna var felaktiga i materiellt hänseende. Juridiska personer från Tyskland och Österrike hade angetts som mottagare av tjänsterna, medan de verkliga mottagarna var fysiska personer med tyskt eller österrikiskt medborgarskap. Tjänster inom gemenskapen till juridiska personer som beskattas med en skattesats på 0 % hade bokförts, däremot inga tillhandahållanden till fysiska personer. Skattemyndigheten konstaterade således att det inte är möjligt att fastställa beskattningsunderlaget på grundval av bokföringen. Bolaget har inte heller lämnat alla handlingar och förtydliganden som myndigheten begärt. Mot denna bakgrund beslutade skattemyndigheten att

fastställa beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 122.2 DOPK på grundval av en skönsmässig bedömning.

- 8 Domstolen i första instans, Administrativen sad Ruse (Förvaltningsdomstolen i Ruse, Bulgarien) fann att artikel 40 punkt 1 ZDDS överensstämmer med artikel 132.1 g i direktiv 2006/112. För att undantaget från skatteplikt enligt artikel 40 punkt 1 ZDDS ska kunna tillämpas behöver den kontrollerade personen visa att verksamhetens sociala karaktär är uppfylld både enligt bulgarisk lagstiftning och enligt lagstiftningen i den medlemsstat inom vars territorium tjänsterna tillhandahållits. Domstolen fann att verksamheten inte uppfyllde kraven som ställs på tjänsternas sociala karaktär enligt bulgarisk lagstiftning, eftersom den ovillkorligen förutsätter att en social bedömning av personens behov genomförs och dokumenteras, vilket inte skett med avseende på de utländska medborgarna. Personen som är föremål för skattekontroll har i strid med bestämmelserna i den bulgariska lagstiftningen inte lämnat in de ansökningar om tillhandahållande av sociala tjänster, sociala bedömningar, förslagsrapporter, individuella planer och kundregister, utan endast lämnat in avtalen med tillhörande frågeformulär. Däremot kan de yttranden från fysiska personer med tyskt medborgarskap, utlåtanden avseende vårdtagares sociala behov, utlåtanden avseende vårdbehov enligt den tyska sociallagstiftningen, vilka ingetts till domstolen i första instans, samt fakturor, i tidshänseende inte anknytas till de personer till vilka de i målet omtvistade fakturorna har utfärdats. De fakturor till fysiska personer som ingetts under förfarandet, avseende vilka det har bekräftats att de överensstämmer med de fakturor som utfärdats till den tyska förmedlaren vilka också ingetts under förfarandet för skattekontroll, innehåller ingen specifikation av tjänsterna och styrker inte deras sociala karaktär.
- 9 Domstolen i första instans satte ned de fastställda skatteskulderna med mellanskillnaden mellan 264 027,60 BGN och 316 833,05 BGN avseende huvudfordran och med mellanskillnaden mellan 89 315,83 BGN och 107 178,98 BGN för motsvarande dröjsmålsränta med stöd av artikel 67.2 ZDDS. I övrigt fastställde domstolen skatteskulderna enligt beskattningsbeslutet.
- 10 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i om det är nödvändigt att göra en bedömning av karaktären hos de tjänster som Momtrade Ruse tillhandahållit. Domstolen konstaterar med stöd av den skriftliga bevisning som ingetts i förfarandet för skattekontroll och den bevisupptagning som skett under domstolsförfarandet (avtal, frågeformulär och yttranden från tjänsternas mottagare) att de fysiska personer som utnyttjat de tjänster som bolaget tillhandahållit är äldre personer med hälsoproblem som utöver behovet av vård i hemmet i samband med hushållsarbete även behöver hjälp på grund av deras hälsotillstånd.
- 11 I sitt avgörande angav Administrativen sad Ruse (Förvaltningsdomstolen i Ruse, Bulgarien) att tjänsterna saknar social karaktär, vilket den motiverade med omständigheten att bolaget inte har ingett några officiella handlingar från tyska eller österrikiska myndigheter i vilka denna sociala karaktär bekräftas. Domstolen

fann att tjänster i samband med vård av äldre människor inte har social karaktär, eftersom endast hjälp med hushållsarbete tillhandahållits. Personalen är inte skyldig att vidta åtgärder som har att göra med personernas hälsotillstånd och har inte utbildning som tyder på att de är i stånd att tillhandahålla medicinsk vård.

- 12 I den ovannämnda domen *Les Jardins de Jouvence* fann EU-domstolen att det relevanta för undantaget från beskattning är ”transaktionernas inneboende egenskaper och vilken ställning den näringsidkare som tillhandahåller tjänsterna ... i det aktuella fallet har”. Därför anser den hänskjutande domstolen att det för att avgöra målet är nödvändigt att klargöra vilka kriterier som ska läggas till grund för bedömningen av huruvida det är fråga om social verksamhet: ska detta ske på grundval av handlingar från de behöriga myndigheterna i staten där verksamheten utövas, eller är det tillräckligt att fastställa den tillhandahållna vårdens karaktär?

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 13 Den hänskjutande domstolen erinrar om att undantagen från beskattning enligt artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, dock utan att de tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin positiva effekt (domarna ”*go fair*”, *Zeitarbeit*, *Horizon College*, kommissionen/Nederländerna, *Zimmermann* och *Klinikum Dortmund*, se ovan).
- 14 Syftet med samtliga bestämmelser i artikel 132 i direktiv 2006/112 är att från mervärdesskatteplikt undanta vissa verksamheter av allmänt intresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (domarna kommissionen/Tyskland, *TMD* och *VDP Dental Laboratory* m.fl., se ovan).
- 15 Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) har redan avgjort ett liknande mål rörande tolkningen av den aktuella bestämmelsen i direktivet. I dom nr 10652 av den 3 augusti 2020 i det förvaltningsrättsliga målet nr 11597/2019 fann den att medlemsstaterna enligt unionsrätten inte är skyldiga att undanta sociala tjänster som tillhandahålls medborgare i andra medlemsstater utanför det egna territoriet från mervärdesskatt. I domskälen hänvisade nämnda domstol till artikel 26.2 i [Republiken Bulgariens konstitution], enligt vilken endast utlänningar som vistas inom Republiken Bulgariens territorium åtnjuter alla rättigheter och skyldigheter som följer av Bulgariens konstitution, med undantag för sådana rättigheter och skyldigheter för vilka ett bulgariskt medborgarskap krävs.
- 16 Avdelningen vid den hänskjutande domstolen som har att avgöra förevarande mål anser att det för det ovannämnda syftet med artikel 132 i direktiv 2006/112 saknar betydelse huruvida parterna i transaktionen avseende tillhandahållande befinner

sig inom en och samma medlemsstats territorium eller huruvida, såsom i förevarande mål, tillhandahållaren är registrerad i en medlemsstat och mottagaren är medborgare i en annan medlemsstat, där tjänsterna tillhandahålls. Då däremot platsen för tillhandahållandet av en tjänst anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, skulle tillhandahållare av sociala tjänster med säte i Bulgarien – om man godtar den ovan angivna tolkningen av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) – behandlas olika i skattemässigt hänseende beroende på om de tillhandahåller tjänster inom Bulgariens territorium eller inom en annan medlemsstats territorium till utländska medborgare. Den hänskjutande domstolen anser att detta resultat inte kan godtas.

- 17 Mot denna bakgrund behöver den hänskjutande domstolen en tolkning av artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 för att kunna besvara frågan huruvida nämnda artikel tillåter att ett rörelseidkande bolag som är registrerat som tillhandahållare av sociala tjänster i en medlemsstat (i detta fall Bulgarien) åberopar denna bestämmelse för att erhålla ett undantag från skatteplikt för sociala tjänster som bolaget tillhandahåller till fysiska personer som är medborgare i andra medlemsstater och vars tillhandahållande sker på dessa staters territorium, och huruvida det ska anses ha betydelse för svaret på denna fråga att tjänsternas mottagare förmedlats till tillhandahållaren av andra rörelseidkande bolag som är registrerade i de medlemsstater där tjänsterna tillhandahålls.
- 18 Om denna fråga besvaras jakande och de undantagna tillhandahållanden som anges i artikel 132.1 i direktiv 2006/112 är självständiga unionsrättsliga begrepp (domen Žamberk, se ovan), varvid direktivet dock varken innehåller definitioner av dessa begrepp eller regler för att styrka relevanta faktiska omständigheter, behöver den hänskjutande domstolen i ett nästa steg anvisningar avseende tolkningen och tillämpningen av denna unionsrättsliga bestämmelse, närmare bestämt med avseende på huruvida bedömningen av huruvida det kontrollerade bolaget är ”erkän[t] som organ av social karaktär” och av huruvida det ska anses styrkt att det är fråga om tjänster ”med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” ska ske i enlighet med bulgarisk och/eller enligt österrikisk och tysk rätt.
- 19 Slutligen vill domstolen i detta sammanhang även få klarhet i huruvida det är tillräckligt att ett rörelseidkande bolag registrerats som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med definitionen i nationell lagstiftning för att fastställa att bolaget har erkänts av den berörda medlemsstaten ”som organ av social karaktär”.