Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 1 декември 2022 година [1]

Дело C-620/21

„Момтрейд — Русе“ ООД
срещу
Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите

(Преюдициално запитване, отправено от Върховен административен съд, България)

„Преюдициално запитване — Директива за ДДС — Член 132, параграф 1, буква ж) — Освобождаване на доставката на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване — Организация, призната за благотворителна — Съответна държава членка, която признава организацията за благотворителна“

I. Въведение

1. Демографските тенденции и глобализацията не се спират дори пред правото на Съюза в областта на ДДС. Това показва настоящото производство. Предприятие, установено в България, изпраща работниците си в рамките на Съюза, по-специално при пребиваващи в Германия и Австрия (физически) лица, които поради старост или по здравословни причини се нуждаят от помощ в домакинството, а също и от грижи. Мястото на доставка на тези услуги в полза на физически лица по принцип е мястото на установяване на доставчика, т.е. в случая в България. Следователно, когато става въпрос за правилното облагане с ДДС, а оттам и за освобождаване на тези услуги, извършени в Германия или Австрия, се прилага българското право.

2. Разглежданото в случая освобождаване обхваща доставката на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, предоставяни от „организаци[я], признат[а] за благотворителн[а] от съответната държава членка“. Основният въпрос е коя е тази „съответна държава членка“. Дали е държавата, на чиято територия се предоставят услугите (държавата на местоназначение), тъй като услугата по принцип се плаща от нейните социални системи? Или е държавата, която действително би имала право на приходите от данъци, ако услугата не би била освободена? При услуги в полза на данъчно незадължени лица, както в случая това би била държавата на произход, при услуги в полза на данъчнозадължени лица (напр. болница в чужбина) — би била държавата на местоназначението.

[1] Език на оригиналния текст: немски.

3. И двете решения водят до практически проблеми. Ако държавата членка на местоназначението взема решението за признаване, държавата членка на произход трудно може да преразгледа това решение, въпреки че данъчните ѝ постъпления могат да бъдат косвено засегнати. Ако за това признаване е компетентна държавата членка на произход, тази държава членка с много либерална практика на признаване би могла да представлява идеално място за трансгранични услуги по социални грижи. Това би могло да доведе до нарушаване на конкуренцията с установените в държавата на местоназначение предприятия, което всъщност трябва да се избегне чрез хармонизирана система на данъка върху добавената стойност.

4. Доколкото обаче може да има само едно решение, по настоящото дело Съдът трябва да се произнесе дали за освобождаването на сделки на определени организации, които следва да се признаят от „съответната държава членка“, от значение е винаги държавата, в която е мястото на доставката от гледна точка на ДДС (в случая България) или държавата на местоназначение (в случая Германия или Австрия).

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Правната уредба на Съюза се определя от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2].

6. Член 45 от Директивата за ДДС се отнася до мястото на доставка на услуги на данъчно незадължени лица и гласи:

„Мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят от постоянен обект на доставчика, който се намира на място, различно от мястото, където е установил стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживеене на доставчика“.

7. Член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС урежда освобождаването:

„(1) Държавите членки освобождават следните сделки:

ж) доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка;“.

[2] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 г. (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), в редакцията ѝ, приложима за спорните финансови години (2014—2015 г.); съответно с измененията, въведени последно с Директива 2013/61/ЕС на Съвета от 17 декември 2013 г. (ОВ L 353, 2013 г., стр. 5).

8. Член 133, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да поставят предоставянето на посоченото по-горе право на освобождаване в зависимост от следното условие:

„Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

в) тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС;“.

9. Съгласно член 134, буква а) от посочената директива:

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;“.

Б. Българското право

10. Директивата за ДДС е транспонирана със Закона за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ЗДДС“).

11. Съгласно член 21 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получател е данъчно незадължено лице, е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност.

12. Съгласно член 40 от ЗДДС извършването на социални услуги по Закона за социално подпомагане (наричан по-нататък „ЗСП“) е освободена доставка.

13. Съгласно член 16 от ЗСП социалните услуги се основават на целенасочена социална работа в подкрепа на лицата за осъществяване на ежедневни дейности или социално включване и се предоставят въз основа на индивидуална оценка на потребностите и съобразно желанието и личния избор на лицата.

14. Член 18 от ЗСП предвижда, че социални услуги, извършвани по-специално от български юридически лица, се предоставят само след вписване в регистър към Агенцията за социално подпомагане (България).

15. Съгласно определението в параграф 1, точка 6 от допълнителните разпоредби на ЗСП „социални услуги“ са дейности, които подпомагат и разширяват възможностите на лицата да водят самостоятелен начин на живот; съгласно точка 7 „социални услуги в общността“ са услуги, предоставени в семейна среда или в близка до семейната среда.

16. Съгласно член 40 от Правилника за прилагане на ЗСП (наричан по-нататък „ППЗСП“) лицата, които желаят да ползват социални услуги, подават писмена молба по настоящия си адрес до органа на управление, когато доставчикът на социалните услуги е юридическо

лице. Към молбата те прилагат копие от документ за самоличност, копие от личен амбулаторен картон, ако има такъв, и копие от решение на лекарска комисия, ако има такова. Органът на управление извършва оценка на потребностите на лицето от социални услуги и я отразява в доклад по образец.

17. Член 40г от ППЗСП предвижда, че доставчикът на социални услуги изготвя индивидуален план след оценка на нуждите на всеки потребител, в които формулира целите и дейностите по задоволяването по-специално на ежедневните, здравните, образователните, рехабилитационните и другите потребности.

18. Съгласно член 40д от ППЗСП доставчикът на социални услуги води регистър на потребителите, който съдържа информация за лицето и за предоставяната услуга.

III. Фактите и преюдициалното производство

19. Момтрейд — Русе ООД (наричано по-нататък „Момтрейд“) е дружество с ограничена отговорност, чийто основен предмет на дейност е предоставянето на социални услуги без настаняване. Считано от 24 юни 2014 г. то е регистрирано по ЗДДС, като регистрацията е по избор. Освен това дружеството е регистрирано в агенция „Социално подпомагане“ към българското министерство на труда и социалната политика[3] като доставчик на социални услуги за предоставянето лични асистенти, социални асистенти и домашни помощници за възрастни хора.

20. На Момтрейд е извършена данъчна ревизия за периода от 24 юни 2014 г. до 31 декември 2015 г. Предмет на ревизията са услуги, предоставяни на различни физически лица — германски и/или австрийски граждани, чието местоживеене очевидно е в Германия или Австрия.

21. Въз основа на сключените с тези физически лица договори Момтрейд командирова работници в домовете на възложителите за обслужване и помощ в домакинството. Отделните дейности са конкретизирани в анкетна карта, приложена към договорите. Тази анкетна карта е изготвена от регистрирано в Германия, респ. в Австрия дружество посредник, което осигурява клиенти на Момтрейд по договор за посредничество.

22. Посочените дейности включват, освен помощ в домакинството, полагане на грижи за възрастни хора със здравословни проблеми, които не могат да се обслужват самостоятелно. Във всеки договор са посочени както името на възложителя, така и наименованието на посредника. Действителността на извършените плащания от страна на физическите лица в полза на Момтрейд не е спорна.

23. Германските данъчни органи инициират обмен на информация. Впоследствие е установено, че мястото на доставка на тези услуги е в България. Следователно те не подлежат на облагане в Германия, а следва да се облагат според българския ЗДДС в България.

24. Въз основа на представените от Момтрейд документи компетентните органи по приходите в България констатират, че не е налице договореност за извършване на „социални услуги“, тъй като не са посочени индивидуалните потребности на клиентите. Те

[3] Министерство на труда и социалната политика.

приемат, че предвид обстоятелството, че мястото на фактическото извършване на услугата е на територията на друга държава членка, освен ЗСП, релевантно е и германското, респ. австрийското право. За да се приложи освобождаването по член 40, параграф 1 от ЗДДС за Момтрейд, последното следва да разполага с доказателства, които съгласно правото на съответната друга държава членка да удостоверяват социалния характер на извършваните на нейна територия услуги.

25. Във всеки случай с ревизионен акт от 4 октомври 2018 г. на Момтрейд е отказано освобождаването на услугите. То подава жалба. Първоинстанционният съд — Административен съд Русе (България), приема, че член 40, точка 1 от ЗДДС кореспондира с член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. За да се приложи освобождаването по член 40, точка 1 от ЗДДС, ревизираното лице трябвало да докаже социалния характер на дейността както съобразно българското право, така и съобразно правото на съответната държава членка, на чиято територия се предоставят услугите. Съдът счита за недоказан този социален характер съгласно българското законодателство. То съдържало императивни правила за извършване на социална оценка на потребностите на лицето, която в случая не била извършена и документирана.

26. Момтрейд не представило изискваните от българското законодателство молби за предоставяне на социална услуга, социални оценки, доклади предложения, индивидуални планове и регистър на потребителите, а само договори и анкетни карти към тях.

27. Освен това услугите, свързани с обслужването на възрастни хора, не били социални по смисъла на член 40, точка 1 от ЗДДС, тъй като се предоставяла помощ, която е свързана само с битовото обслужване. Работниците не били ангажирани с дейности, свързани със здравословното състояние на лицата. Те нямали и образование, което да сочи, че е във възможностите им да предоставят медицински грижи.

28. Поради това първоинстанционният съд до голяма степен потвърждава определените с ревизионния акт данъчни задължения. Момтрейд обжалва това решение. За компетентния касационен състав възниква въпросът въз основа на кои критерии следва да се прецени дали става въпрос за социални дейности.

29. Поради това Върховен административен съд (България) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Тълкуването на чл. 132, § 1, б. „ж“ от Директивата за ДДС позволява ли на търговско дружество, регистрирано като доставчик на социални услуги в една държава членка (в случая България), да се позовава на тази разпоредба, за да получи освобождаване на извършени от него доставки на социални услуги в полза на физически лица, граждани на други държави членки на територията на тези държави? Има ли значение за отговора на този въпрос, че получателите на услугите са осигурявани на доставчика с посредничеството на търговски дружества, регистрирани в държавите членки, на чиято територия са предоставяни услугите?

2. Ако отговорът на първия въпрос е положителен, при тълкуването и прилагането на посочената разпоредба на Съюзното право, по какви критерии и съгласно българското и/или австрийското и германското право ли следва да се преценява дали ревизираното дружество е „организация, призната за благотворителна“ и следва да се счита за доказано извършването на доставки на услуги, „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“?

3. Съгласно това тълкуване, регистрацията на търговско дружество като доставчик на социални услуги, както са дефинирани в националното законодателство, достатъчно ли е, за да се приеме, че дружеството представлява „организация, призната за благотворителна“ от съответната държава членка?“.

30. В производството пред Съда писмени становища представят данъчната администрация на Република България и Европейска комисия. На основание член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не се провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

IV. Правен анализ

31. Доколкото от Директивата за ДДС, респ. от практиката на Съда отговорите на първи и трети въпрос са относително ясни, най-напред ще се спра на тях (по този въпрос раздел А и раздел Б). Впоследствие ще разгледам втория въпрос, състоящ се от две части, които следва да се разгледат поотделно. От една страна, запитващата юрисдикция иска да се установи как следва да се тълкува понятието за „доставката на услуги […], тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ и как тези услуги следва да се доказват. В това отношение става въпрос за наличието на сама по себе си освободена доставка на услуги (по този въпрос раздел В.), доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други признати организации. От друга страна, следва да се изясни тълкуването на понятието за „съответната държава членка“, която признава тези „други организации“ за благотворителни, така че точно те да попадат в обхвата на освобождаването (по този въпрос раздел Г.).

А. Пряка приложимост на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС (първи въпрос)

32. Първият въпрос има за цел да изясни дали Момтрейд може пряко да се позовава на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. От практиката на Съда[4] следва, че във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива са безусловни и достатъчно точни по съдържанието си и в определения срок не са взети мерки по прилагане, позоваване на тези разпоредби е възможно за оспорване на всички национални разпоредби, които не са в съответствие с тази директива. Това изисква въпросните разпоредби да уреждат права, които правните субекти могат да противопоставят на съответната държава.

[4] Решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 51), от 26 септември 2000 г., IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, т. 36), и от 19 януари 1982 г., Becker (8/81, EU:C:1982:7, т. 25).

33. В това отношение във връзка с член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС Съдът вече е постановил, че същият (респ. идентичната по съдържание разпоредба на член 13, А, параграф 1, буква ж) от Шеста директива, която той заменя) посочва по достатъчно точен и безусловен начин дейностите, които се ползват от освобождаването [5].

34. Понятието „организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ обаче дава на държавите членки право на преценка, за да определят кои организации са предназначени за социални грижи [6]. Доколкото държавите членки спазват границите на правото на преценка, предоставено им с член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, частноправните субекти не могат чрез позоваване на тази разпоредба да постигнат качеството на благотворителна организация по отношение на съответната държава членка [7].

35. Ако обаче частноправен субект иска да бъде признат за благотворителна организация, националните юрисдикции следва да определят дали компетентните органи са спазили границите на правото на преценка при прилагането на принципите на правото на Съюза, по-специално на принципа на равно третиране [8]. В това отношение въпреки предоставеното право на преценка, частноправният субект може да се позове на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС [9].

36. По отношение на първия въпрос на запитващата юрисдикция следва да се поясни, че това важи независимо от обстоятелството дали мястото на доставка се определя съгласно принципа на държавата на местоназначение или съгласно принципа на държавата на произход, както и независимо от това дали тази услуга е предоставена чрез посредник.

Б. По изискванията за действително признаване (трети въпрос)

37. Третият въпрос се отнася до това дали регистрацията на търговско дружество като доставчик на социални услуги е достатъчна, за да може да се приеме, че е налице ефективно призната организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

38. Националните органи следва да определят кои организации трябва да се признаят за благотворителни по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС [10]. Член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС не уточнява нито условията, нито реда за признаване за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти. Поради това по принцип правилата за такова признаване на тези видове организации трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право [11].

[5] Решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 53). В решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 47) става въпрос за самостоятелни понятия на правото на Съюза, които се нуждаят от дефиниране съгласно правото на Съюза.

[6] Решение от 17 юни 2010 г., Комисия/Франция (C-492/08, EU:C:2010:348, т. 41 относно приложение III, точка 15).

[7] Решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 55).

[8] Решение от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 45), и от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 56).

[9] Решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 32), и от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 61).

[10] Решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 57).

[11] Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 69), от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 43), от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 32 и 34), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 26).

39. В това отношение от практиката на Съда следва обаче, че при признаването за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти, националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции, следва да вземат предвид редица фактори.

40. Сред тях могат да бъдат наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни, общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, както и фактът, че голяма част от разходите за съответните престации евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции [12]. В този контекст могат да се вземат предвид също всички следвани от тези организации цели и трайността на социалния им ангажимент [13].

41. Същевременно от това следва, че държавите членки нямат свободата да квалифицират частноправни субекти със стопанска цел (като в случая Момтрейд) като благотворителни организации, само поради обстоятелството че предоставят и услуги със социален характер [14]. Поради това фактът, че търговско дружество е регистрирано като доставчик на социални услуги в държавна агенция, сам по себе си не е достатъчен, за да се направи извод, че организацията е призната за благотворителна, като са спазени границите на правото на преценка. Възможно е това да не е така, ако тази регистрация би била свързана с проверка по същество на посочените по-горе аспекти, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

B. По преценката на доставката на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване (втори въпрос — втора част)

42. Втората част на втория въпрос засяга разглеждането на освободена доставка на услуги, както по отношение на критериите, така и по отношение на приложимото право и доказателствата, необходими за това. От текста на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС следва, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага само за доставката на услуги и на стоки, „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“. Следователно наличието на освободена доставка на услуги произтича само от правото на Съюза.

43. Съгласно практиката на Съда формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 132 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи представляват изключение от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се

[12] Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 70), от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 44), от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 35), от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 20), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 31 и цитираната съдебна практика).

[13] Решение от 17 юни 2010 г., Комисия/Франция (C-492/08, EU:C:2010:348, т. 45).

[14] Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 72), от 17 юни 2010 г., Комисия/Франция (C-492/08, EU:C:2010:348, т. 42 и 44), и от 28 юли 2016 г., Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, т. 61 и 63).

облага с ДДС[15]. Те обаче не трябва да бъдат твърде стриктно[16] тълкувани, тъй като тълкуването на тези формулировки трябвало да е съобразено с изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет и да бъде в съответствие с преследваните с освобождаването цели. Поради това Съдът счита, че правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от действие[17].

44. Ето защо Съдът изисква телеологично тълкуване на разпоредбите относно освобожданията, което да отчита целите на освобождаването и принципа на неутралитет. Освен това при тълкуването на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС следва да се включи и член 134, буква а), който изисква съответните доставки на услуги да са от съществено значение за извършването на сделките, попадащи в обхвата на социалните грижи и на социалното осигуряване[18].

45. В това отношение Съдът вече е постановил, че по принцип общите и домакинските грижи, предоставени от център за амбулаторна дейност на физически или икономически зависими лица, са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване по смисъла на тази разпоредба[19]. За такива доставки трябва да се считат и предоставяните на лица в състояние на психическа зависимост услуги, предназначени да ги закрилят при делата от гражданския живот, когато тези лица излагат на опасност собствените си финансови или други интереси[20]. Това обаче не включва предоставянето на работници, доколкото само по себе си то не представлява предоставяне на услуги от общ интерес в социалния сектор. В това отношение е без значение както че съответните лица са лица, полагащи грижи, така и че тези лица се предоставят на признати заведения за полагане на грижи[21].

46. Държавата членка, на която Директивата предоставя компетентност за данъчно облагане, трябва да изясни дали съответната услуга е освободена. В правото в областта на ДДС това се прави чрез мястото на доставка на услугата. Съгласно член 44 от Директивата за ДДС при доставка на услуги на данъчнозадължено лице това по принцип е мястото, където получателят на услугата е установил стопанската си дейност (принцип на държавата на местоназначение). Съгласно член 45 от Директивата за ДДС при доставка на услуги на данъчно незадължено лице това е мястото, където доставчикът на услугата е установил стопанската си дейност (принцип на държавата на произход). В някои

15 Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 57), от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 28), от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 17), от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 22), и от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 12).

16 В решение от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 32 се споменава „не особено тясно“).

17 Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 57), от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 28), от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 17), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 22).

18 Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 59), и от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 31); в този смисъл също решение от 9 февруари 2006 г., Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, т. 25).

19 Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 62), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 23), вж. в този смисъл също решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 44).

20 Решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, т. 63).

21 Решение от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 28).

специални разпоредби относно мястото на доставка (като напр. член 54 от Директивата за ДДС) правото на данъчно облагане се определя съгласно мястото, където тези дейности се провеждат фактически (принцип на мястото на дейност).

47. В разглеждания случай става въпрос за услуги в полза на данъчно незадължени лица, поради което съгласно член 45 от Директивата за ДДС държавата, която има право на данъчно облагане, е България. Поради това българският Закон за данъка върху добавената стойност, ако правилно транспонира Директивата за ДДС, определя дали е предоставена освободена услуга. В това отношение не е от значение дали германският или австрийският Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) също би третирал съответната услуга като освободена доставка на социални грижи. В хармонизирана правна област като правото в областта на ДДС обаче в идеалния случай преценката би трябвало да е същата.

48. Запитващата юрисдикция трябва да прецени дали съответните разпоредби на ЗДДС правилно транспонират Директивата за ДДС. Ако това не е така, данъчнозадълженото лице може — както беше посочено по-горе (т. 32 и сл.) — пряко да се позове на Директивата за ДДС. И в двата случая обаче данъчнозадълженото лице има задължение за сътрудничество по отношение на преценката дали съответните услуги също представляват освободени доставки на услуги. Това задължение може да включва и осигуряването на доказателства. Директивата за ДДС обаче не предвижда кои са тези доказателства и как те следва да се предоставят.

49. При липсата на такава правна уредба на Съюза определянето на изискванията за доказване е от компетентността на държавите членки (принцип на процесуална автономия). Както Съдът вече е постановил, в това отношение те разполагат със свобода на преценка [22] и сами могат да определят реда и условията. Въпреки това те не трябва да бъдат по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешни положения (принцип на равностойност), нито да са формулирани така, че да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност) [23].

50. В случая не изглежда да е налице нарушение на принципа на равностойност. Освен това не се установява нарушение на принципа на ефективност. Очевидно е, че определени доказателства са подходящи, необходими и най-вече и съразмерни за проверката дали е налице и освободена доставка на услуга. Това важи с още по-голяма сила, когато услугите се извършват извън обхвата на контрол на българските данъчни органи (в случая в Германия или Австрия). Струва ми се, че по принцип това не прави възползването от освобождаване практически невъзможно. В крайна сметка обаче това следва да се прецени от запитващата юрисдикция.

[22] Относно липсата на правна уредба относно лихвите в правото в областта на ДДС вж.решения от 23 април 2020 г., Sole-Mizo и Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 и C-126/18, EU:C:2020:292, т. 37), от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 20 — Автономия), от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530, т. 39), и от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 29).

[23] Решения от 16 юли 2020 г., UR (Облагане на адвокати с ДДС) (C-424/19, EU:C:2020:581, т. 25), от 4 март 2020 г., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, т. 58), от 10 юли 2014 г., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, т. 54), от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 20), от 21 януари 2010 г., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, т. 17), и от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, т. 24).

Г. По „съответната държава членка“, от която са признати организациите (втори въпрос — първа част)

1. Описание на проблема

51. Следователно България взима решение дали е налице доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи. Член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС обаче изисква също тази услуга да се предоставя от определено данъчнозадължено лице. Освободени доставки на услуги от този вид могат да се предоставят само от „старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“.

52. Доколкото в разглеждания случай е възможна само последната алтернатива, решаващо значение има обстоятелството дали Момтрейд е такава призната организация. Възможно е Момтрейд да е такава организация, призната от България, въпреки че фактът, че дадено търговско дружество е регистрирано като доставчик на социални услуги в държавна агенция, сам по себе си не е достатъчен (по този въпрос вж. т. 40 по-горе). В мястото на дейността, респ. в държавите на местоназначение Германия и Австрия Момтрейд очевидно не е признато за такава организация. Ако се допусне, че България валидно е признала Момтрейд за такава организация, за да се даде отговор на първата част на втория въпрос, следва да се изясни коя е „съответната държава членка“, която следва да вземе това решение за признаване.

53. В Директивата за ДДС се посочва само „съответната държава членка“. На пръв поглед „съответната държава членка“ е и държавата членка, където е мястото на доставката от гледна точка на правото в областта на ДДС. В крайна сметка — както например твърди Комисията в становището си — тя трябва да извърши облагането.

54. Разпоредбите относно мястото на доставка обаче са изменени най-напред за доставките на услуги, считано от 1 януари 2010 г.[24]. Това изменение има за цел отчитането на характера на данък върху потреблението на ДДС[25] и при правото на съответната държава членка на данъчно облагане. Поради това държавата, в която се извършва потреблението, по принцип трябва да има право на данъчно облагане (принцип на държавата на местоназначение). Ако обаче това води до проблеми при прилагането — напр. при доставка на услуги на данъчно незадължени лица, вж. член 45 от Директивата за ДДС — се прилага принципът на държавата на произход. Считам обаче, че този смисъл на принципа на държавата на произход — избягване на недостатъци при прилагането — не може директно да се отнесе към смисъла на признаването на други организации по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

55. Най-лесното решение би могло да е и в това отношение да се вземе предвид държавата на произход. Тази идея се подкрепя от обстоятелството, че мястото на доставката на услуга на данъчно незадължени лица по принцип е държавата на произход, която има и право на данъчно облагане. При това положение в разглеждания случай България би била компетентна за признаването. От друга страна, при това решение държава членка, която налага особено строги изисквания (напр. в качествено отношение) относно признаването,

[24] Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11).

[25] Вж. само съображение 3 от Директива 2008/8/ЕО.

би затруднила трансграничната доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи, за установени на територията ѝ предприятия. В обратния случай обаче за такива предприятия би било предимство, свързано с местоположението, да се установят в държавата, която налага най-леките изисквания относно признаването. В двата случая в държавата на местоназначение — там, където услугите се получават и потребяват — нарушенията на конкуренцията биха били неизбежни.

56. Правото в областта на ДДС обаче е хармонизирано точно защото per se има особена връзка с вътрешния пазар и цели предотвратяването на такива нарушения на конкуренцията. Поради това Директивата за ДДС се базира на основанието за компетентност по член 113 ДФЕС и за разлика от други данъци (по-специално данъците върху доходите) не трябва да изпълнява специалните изисквания по член 115 ДФЕС.

57. Ето защо изглежда съмнително дали „съответната държава членка“ действително означава държавата на мястото на доставката от гледна точка на правото в областта на ДДС. Още повече че мястото на доставката зависи от качеството на получателя на доставката. Ако една и съща услуга се предоставя в една и съща (чужда) държава членка на данъчно незадължено лице (напр. грижи за физическо лице) и на данъчнозадължено лице (напр. грижи като подизпълнител на старчески дом), биха били необходими две признавания, доколкото мястото на доставка веднъж е в държавата на местоназначение (чужбина) и веднъж — в държавата на произход (в страната).

2. Формулировката

58. Понятието за „организации, признати […] от съответната държава членка“ се използва само в няколко разпоредби относно освобождаването, докато в други разпоредби относно освобождаването се споменават само „признати заведения“ (вж. напр. член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС).

59. Именно това сравнение на формулировката позволява да се заключи, че изразът „съответната държава членка“ би могъл да означава нещо, различно от държавата, която има право на данъчно облагане. Тълкуването, че съответната държава членка винаги означава тази, която може да обложи и сделката, всъщност прави формулировката като цяло излишна. Това е така, тъй като без тази формулировка държавата членка, в която се намира мястото на доставката от гледна точка на правото в областта на ДДС и следователно има право на данъчно облагане, при всички положения винаги проверява условията за настъпване на данъчното събитие и може да използва съответната свобода на преценка.

60. Ето защо именно формулировката сочи, че невинаги „съответната държава членка“ означава държавата членка, която може да обложи сделката.

3. Разглеждане на генезиса

61. Тази идея се подкрепя и от генезиса на разпоредбата. При предходната правна уредба освобождаването по член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС е уредено в член 13 от Шеста директива. Видно от заглавието му тогава, този член е обхващал само „[о]свободени[те] доставки на територията на страната“.

62. Съгласно съображение 3 с приемането на Директивата за ДДС са преработени само структурата и текстът, без да се извършват съществени промени в съществуващото законодателство. Внесените все пак съществени изменения са описани изчерпателно в разпоредбите относно въвеждането и влизането в сила на Директивата. В това отношение нищо не се казва относно член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

63. Следователно, като се вземе предвид Шеста директива, може да се приеме, че освободени доставки *на територията на страната* означават основно доставки от по принцип установени в страната „старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“, които извършват услугите си в страната. Следователно съответната държава членка, която следва да извърши признаването, би била тази, в която е извършена доставката. Това би било в съответствие с принципа на държавата на местоназначение.

4. Телеологично тълкуване

64. Телеологичното тълкуване също не подкрепя идеята за използването на правилата за мястото на доставка за определянето на „съответната държава членка“, която взима решение относно признаването. Както беше посочено по-горе, правилата за определяне на мястото на доставка имат за цел да предоставят данъчните постъпления при трансгранични доставки на стоки и услуги на една от възможните държави членки. В това отношение могат да се приложат различни принципи, които отчитат в по-голяма степен или характера на данък върху потреблението (принцип на държавата на местоназначение, принцип на мястото на дейност), или принципа на ефективна данъчна администрация (принцип на държавата на произход).

65. Според мен обаче целта на освобождаването от ДДС, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, и връзката с признаването от „съответната държава членка“ е друга. Всъщност в това отношение не става въпрос за прилагане на характера на данък върху потреблението или на ефективна данъчна администрация, а в особена степен за финансирането на съответните социални системи на държавите членки.

66. Целта на това освобождаване е именно да намали разходите за тези услуги и така да ги направи по-достъпни за лицата, които могат да се възползват от тях [26]. Ето защо, доколкото по-голямата част от тези разходи се понасят от социалните системи на държавите членки, освобождаването цели и финансирането на социалните системи на държавите членки.

67. Поради това Съдът многократно е постановявал, че като изисква разходите, свързани със съответните амбулаторни грижи, да бъдат понесени изцяло или предимно от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане, държавата членка не надвишава правото си на преценка при признаването на други организации [27].

[26] Решение от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 29), от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 41), и от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 30).

[27] Решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 37), в този смисъл също решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 39), и от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 53). Подобно във връзка с освободената медицинска помощ: Решение от 7 април 2022 г., I (Освобождаване от ДДС на болничните услуги) (C-228/20, EU:C:2022:275, т. 61), и от 5 март 2020 г., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, т. 30 и 31).

68. Ако обаче признаването на друга организация, от една страна, е в обхвата на правото на преценка на държавата членка, а от друга страна, чрез освобождаването трябва да се намалят разходите за медицинска помощ, понесени предимно от съответните социални системи, мястото на доставка от гледна точка на правото в областта на ДДС не може да има решаващо значение. Всъщност при трансгранични доставки на услуги трудно можем да си представим, че държавата на произход (в случая България) следва да има право на преценка дали социалните системи в държавите на местоназначение (в случая германските или австрийските системи) ще бъдат обременени с ДДС или не.

69. Това би обяснило също защо законодателят на Съюза се позовава изрично на признаване от съответната държава членка. От телеологична гледна точка съответната държава членка е тази, чиито социални системи са засегнати от доставка на услугата и която поради това трябва да може да вземе решение относно признаването на доставчика за благотворителна организация.

70. Накрая, това тълкуване се подкрепя от формулировката на член 133, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. Той предвижда, че държавите членки могат да поставят предоставянето на право да освобождават доставки на „организациите, различни от […]“ в зависимост от това дали цените, определени от тези организации, са утвърдени от държавните органи. Това могат да бъдат само органите в държавата на местоназначение. Ако утвърждаването на цените на място зависи от държавните органи, се налага изводът, че „съответната държава членка“, която взима решение относно признаването, трябва да е държавата членка на местоназначението.

5. Отчитането на принципа на неутралитет

71. Освен това тълкуването, съгласно което компетентната за признаването държава членка по член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС е тази, чиито социални системи по принцип плащат услугите, а не тази, в която е мястото на доставката на услугата съгласно Директивата за ДДС, е в съответствие с принципа на неутралитет.

72. Принципът на неутралитет не допуска икономически оператори, извършващи едни и същи сделки, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС[28]. По принцип предприятия, конкуриращи се помежду си, трябва да бъдат третирани еднакво от гледна точка на правото в областта на ДДС.

73. Конкуренцията между старческите домове, публичноправните субекти и другите — признати от съответната държава членка — организации по принцип е там, където се предоставят и плащат услугите. В това отношение Момтрейд се конкурира основно с организации, които предоставят сходни услуги в Германия или Австрия. Тази конкуренция би могла да бъде сериозно нарушена, ако чрез собствената си практика по признаване в държавата на произход държавите членки могат да окажат влияние върху разходите за дейността в държавата на местоназначение.

74. Това нарушение на конкуренцията би настъпило във всички положения, в които практиката по признаване в държавите членки е различна. Предоставеното на държавите членки право на преценка в това отношение (по този въпрос вж. по-горе, т. 38 и сл.) почти

[28] Вж. решения от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 30), от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 20), и от 11 юни 1998 г., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, т. 22).

изключва единна практика. При доставката на услуги в контекста на член 45 от Директивата за ДДС държавата членка, която налага най-строгите изисквания относно признаването, би ощетила предприятията, които са установили стопанската си дейност на нейна територия. Държавата членка, която налага най-леките изисквания относно признаването, би облагодетелствала предприятията, които са установили на нейна територия стопанската си дейност, при доставката на услуги в контекста на член 45 от Директивата за ДДС.

75. В съответствие с това, както данъчната администрация на България изтъква, България издава решение за признаване, валидно само за доставката на услуги на територията на България. Следователно в разглеждания случай Германия и Австрия би трябвало да вземат решение дали да признаят Момтрейд за благотворителна организация.

76. Момтрейд би трябвало да представи това решение на българските данъчни органи. То би трябвало да се признае в България съгласно принципа на взаимно доверие[29]. В този случай българските данъчни органи биха проверили още само и дали е налице освободена доставката на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. Ако това не е така, доставката на услугата е облагаема; ако е така — е освободена. Евентуални спорове дали при решението за признаване не е допусната грешка в преценката, би следвало да се изяснят в държавата, чиито социални системи по принцип би трябвало да понесат разходите, т.е. в държавата на местоназначение.

77. Това тълкуване обаче означава, че размерът на приходите от ДДС в България косвено зависи от решението за признаване, издадено от друга държава членка (в случая Германия и Австрия). Считам обаче, че това е оправдано от специалната цел на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС (намаляване на разходите на съответните социални системи — по този въпрос т. 65 и сл.) и от принципа на неутралност по отношение на конкуренцията.

V. Заключение

78. Ето защо предлагам на Съда да отговори на поставените от Върховен касационен съд (България) преюдициални въпроси, както следва:

„1. Частноправният субект може пряко да се позове на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС по отношение на държавата членка, която следва да извърши данъчното облагане, въпреки предоставеното в тази разпоредба право на преценка на държавите членки. Това важи независимо от обстоятелството дали мястото на доставка се определя съгласно принципа на държавата на местоназначение или съгласно принципа на държавата на произход и независимо от това дали тази услуга е предоставена чрез посредник.

[29] Вж. относно този принцип в контекста на сътрудничеството в областта на наказателното правосъдие: решение от 12 май 2021 г., Bundesrepublik Deutschland (Червена бюлетина на Интерпол) (C-505/19, EU:C:2021:376, т. 80 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение от 28 септември 2006 г., van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, т. 43).

2. Член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че съответната държава членка, която взима решението за признаване на други организации, е тази в която услугите действително се извършват и чиито социални системи по принцип заплащат тези услуги. При трансгранични доставки на услуги това може да е и държава членка, на която Директивата не предоставя съответното правомощие за данъчно облагане чрез мястото на доставка.

   Въпреки това държавата членка, на която Директивата предоставя съответното правомощие за данъчно облагане чрез мястото на доставка, трябва да прецени само съгласно собственото си право (ако същото правилно транспонира член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС) дали съответната доставка е доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, и дали това е доказано в достатъчна степен.

3. Фактът, че търговско дружество е регистрирано като доставчик на социални услуги в държавна агенция, сам по себе си не е достатъчен, за да се направи извод, че организацията е призната за благотворителна, като са спазени границите на правото на преценка“.