Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 1ης Δεκεμβρίου 2022 [1]

Υπόθεση C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
κατά
Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[Αίτηση του Varhoven administrativen sad
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία περί ΦΠΑ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' – Απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση – Οργανισμός που αναγνωρίζεται ως κοινωνικού χαρακτήρα – Ενδιαφερόμενο κράτος μέλος που αναγνωρίζει τον κοινωνικό χαρακτήρα του οργανισμού»

I. Εισαγωγή

1. Η δημογραφική εξέλιξη και η παγκοσμιοποίηση δεν αφήνουν ανεπηρέαστο ούτε το δίκαιο της Ένωσης που αφορά τον ΦΠΑ. Αυτό καταδεικνύει η παρούσα διαδικασία. Μια εταιρία που εδρεύει στη Βουλγαρία αποστέλλει τους εργαζομένους της σε ολόκληρη την Ένωση, μεταξύ άλλων και σε (φυσικά) πρόσωπα τα οποία κατοικούν στη Γερμανία και στην Αυστρία και χρήζουν, λόγω ηλικίας ή για λόγους υγείας, οικιακής βοήθειας και φροντίδας. Κατά κανόνα, τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών προς φυσικά πρόσωπα είναι η έδρα του παρόχου, συνεπώς εν προκειμένω η Βουλγαρία. Ως εκ τούτου, για την ορθή επιβολή του ΦΠΑ και, συνεπώς, για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών αυτών που παρέχονται στη Γερμανία ή στην Αυστρία εφαρμοστέο είναι το βουλγαρικό δίκαιο.

2. Στην επίδικη απαλλαγή από τον ΦΠΑ εμπίπτουν υπηρεσίες που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς που «το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα». Το κρίσιμο ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι ο προσδιορισμός του «ενδιαφερόμενου κράτους μέλους». Είναι το κράτος στο έδαφος του οποίου παρέχονται οι υπηρεσίες που τυγχάνουν απαλλαγής (η χώρα προορισμού), διότι τα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης του κράτους αυτού καλύπτουν κατά κανόνα το κόστος παροχής των υπηρεσιών; Ή μήπως είναι το κράτος στο οποίο θα έπρεπε καταρχήν να αποδοθεί το φορολογικό έσοδο αν η παροχή αυτή δεν απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ; Για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο, όπως εν προκειμένω,

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

ενδιαφερόμενο κράτος είναι η χώρα προέλευσης, ενώ για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο (π.χ. νοσοκομείο στην αλλοδαπή) ενδιαφερόμενο κράτος είναι η χώρα προορισμού.

3. Και οι δύο λύσεις συνεπάγονται πρακτικά προβλήματα. Όταν η απόφαση αναγνωρίσεως λαμβάνεται από τη χώρα προορισμού, μπορεί να είναι δυσχερής ο έλεγχός της από το κράτος μέλος προέλευσης, μολονότι η απόφαση αυτή ενδέχεται να επηρεάσει έμμεσα τα φορολογικά έσοδά του. Αν αρμόδιο για την αναγνώριση είναι το κράτος μέλος προέλευσης, τότε αυτό θα μπορούσε, στο πλαίσιο μιας ιδιαίτερα ευρείας πρακτικής αναγνώρισης, να αποτελέσει τον ιδανικό τόπο εγκατάστασης για τη διασυνοριακή παροχή υπηρεσιών κοινωνικής πρόνοιας. Τούτο θα μπορούσε να προκαλέσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού με εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους στη χώρα προορισμού, τις οποίες ακριβώς επιδιώκει να αποφύγει το εναρμονισμένο σύστημα του ΦΠΑ.

4. Δεδομένου, όμως, ότι μπορεί να εφαρμοστεί μία μόνο λύση, στην υπό κρίση υπόθεση το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί αν η απαλλαγή από τον φόρο των πράξεων ορισμένων οργανισμών που αναγνωρίζονται από το «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» εξαρτάται πάντοτε από το κράτος του τόπου παροχής της υπηρεσίας βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ (εν προκειμένω τη Βουλγαρία) ή από τη χώρα προορισμού (εν προκειμένω τη Γερμανία ή την Αυστρία).

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Από απόψεως ενωσιακού δικαίου, το νομικό πλαίσιο αποτελεί η οδηγία 2006/112/ΕΚ, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ) [2].

6. Το άρθρο 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο και ορίζει ότι:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.»

[2] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ίσχυε κατά τα επίμαχα έτη (2014 έως 2015), τροποποιηθείσα τελευταίως με την οδηγία 2013/61/ΕΕ του Συμβουλίου, της 17ης Δεκεμβρίου 2013 (ΕΕ 2013, L 353, σ. 5).

7. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ρυθμίζει την απαλλαγή από τον φόρο:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα».

8. Το άρθρο 133, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαρτούν τη χορήγηση της προαναφερόμενης απαλλαγής από την τήρηση ορισμένων προϋποθέσεων:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

γ) οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ».

9. Το άρθρο 134, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου».

Β. Το βουλγαρικό δίκαιο

10. Η οδηγία περί ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με τον Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS).

11. Κατά το άρθρο 21 του ZDDS, ως τόπος παροχής της υπηρεσίας σε πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο θεωρείται ο τόπος στον οποίο ασκείται η ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα του παρέχοντος την υπηρεσία.

12. Κατά το άρθρο 40 του ZDDS, η παροχή υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του Zakon za sotsialnoto podpomagane (νόμου περί κοινωνικής πρόνοιας, στο εξής: ZSP) συνιστά πράξη απαλλασσόμενη του φόρου.

13. Το άρθρο 16 του ZSP προβλέπει ότι οι υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα βασίζονται σε στοχευμένη κοινωνική εργασία για τη στήριξη ατόμων με σκοπό την άσκηση καθημερινών δραστηριοτήτων ή την κοινωνική ένταξη και παρέχονται κατόπιν αιτήματος των ενδιαφερομένων και ανάλογα με τις επιλογές τους, με βάση την αξιολόγηση των ατομικών τους αναγκών.

14. Στο άρθρο 18 του ZSP προβλέπεται ότι υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα παρέχονται, μεταξύ άλλων, από βουλγαρικά νομικά πρόσωπα μόνον κατόπιν εγγραφής σε μητρώο της Agentsia za sozialno podpomagane (υπηρεσίας κοινωνικής πρόνοιας, Βουλγαρία).

15. Κατά τον νομοθετικό ορισμό που περιέχεται στο άρθρο 1, σημείο 6, των συμπληρωματικών διατάξεων του ZSP, «υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα» αποτελούν οι δραστηριότητες με τις οποίες παρέχεται στήριξη σε άτομα και διευρύνονται οι δυνατότητές τους για ανεξάρτητη διαβίωση· κατά το σημείο 7, οι «υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα στην κοινότητα» παρέχονται σε οικογενειακό ή σε παραπλήσιο προς αυτό περιβάλλον.

16. Κατά το άρθρο 40 του Pravilnik za prilagane na ZSP (κανονιστικής αποφάσεως για την εκτέλεση του ZSP, στο εξής: PPZSP), όταν ο πάροχος των υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα είναι νομικό πρόσωπο, τα άτομα που επιθυμούν να κάνουν χρήση των υπηρεσιών αυτών υποβάλλουν γραπτή αίτηση στη συντονιστική αρχή του τόπου όπου βρίσκεται η κατοικία τους. Ως σχετικά έγγραφα επισυνάπτουν αντίγραφο εγγράφου πιστοποίησης της ταυτότητας καθώς και, εφόσον υπάρχουν, αντίγραφα του προσωπικού ιατρικού φακέλου και ιατρικής γνωμάτευσης. Η συντονιστική αρχή προβαίνει σε αξιολόγηση της ανάγκης του αιτούντος για υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα και την καταγράφει σε τυποποιημένη έκθεση.

17. Το άρθρο 40d του PPZSP προβλέπει ότι ο πάροχος υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, μετά την αξιολόγηση της ανάγκης, καταρτίζει εξατομικευμένο πρόγραμμα στο οποίο αποτυπώνονται οι στόχοι και αναφέρονται οι δραστηριότητες για την κάλυψη ιδίως των καθημερινών αναγκών, καθώς και των αναγκών υγείας, εκπαίδευσης, αποκατάστασης ή άλλων αναγκών.

18. Στο άρθρο 40e του PPZSP προβλέπεται ότι ο πάροχος υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα τηρεί αρχείο πελατών, το οποίο περιέχει στοιχεία των προσώπων και των παρεχόμενων υπηρεσιών.

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

19. Η Momtrade Ruse OOD (στο εξής: Momtrade) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης η οποία κατά κύριο λόγο παρέχει υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα στον τομέα της εξωνοσοκομειακής φροντίδας. Από τις 24 Ιουνίου 2014 είναι καταχωρισμένη στο μητρώο με δική της πρωτοβουλία ως υποκείμενη στον φόρο κατά τις διατάξεις του ZDDS. Επιπλέον, η εταιρία είναι εγγεγραμμένη στην υπηρεσία κοινωνικής πρόνοιας του βουλγαρικού Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Πολιτικής[3] ως πάροχος υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα υπό τη μορφή διάθεσης προσωπικών νοσηλευτών και κοινωνικών και οικιακών βοηθών για ηλικιωμένους.

20. Η Momtrade υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο για την περίοδο από τις 24 Ιουνίου 2014 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015. Αντικείμενο του ελέγχου ήταν η παροχή υπηρεσιών σε διάφορα φυσικά πρόσωπα, γερμανικής ή/και αυστριακής ιθαγένειας, τα οποία φαίνεται ότι είχαν τη μόνιμη κατοικία τους στη Γερμανία ή στην Αυστρία.

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

21. Βάσει των συμβάσεων που είχαν συναφθεί με τα ως άνω φυσικά πρόσωπα, η Momtrade απέστελλε εργαζομένους για την παροχή υπηρεσιών νοσηλευτή και οικιακού βοηθού στις οικίες των εντολέων. Τα επιμέρους καθήκοντα προσδιορίζονται λεπτομερώς σε ερωτηματολόγιο προσαρτημένο στις συμβάσεις. Το ερωτηματολόγιο αυτό καταρτίστηκε από μια καταχωρισμένη στα μητρώα της Γερμανίας ή της Αυστρίας εταιρία διαμεσολάβησης, η οποία βάσει συμβάσεως μεσολαβούσε για την προώθηση πελατών στη Momtrade.

22. Στα εν λόγω καθήκοντα συγκαταλέγεται, εκτός από την παροχή οικιακής βοήθειας, και η φροντίδα ηλικιωμένων με προβλήματα υγείας και αδυναμία αυτοεξυπηρέτησης. Σε κάθε σύμβαση αναγράφεται τόσο το όνομα του εντολέα όσο και η επωνυμία της εταιρίας που μεσολάβησε για τη σύναψή της. Οι χρηματικές καταβολές των φυσικών προσώπων προς τη Momtrade δεν αμφισβητούνται.

23. Οι γερμανικές φορολογικές αρχές προχώρησαν σε ανταλλαγή πληροφοριών με τις αντίστοιχες βουλγαρικές. Από την ανταλλαγή αυτή προέκυψε ότι τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών ήταν η Βουλγαρία. Συνεπώς, δεν υπόκεινται σε φόρο στη Γερμανία, αλλά πρέπει να φορολογηθούν στη Βουλγαρία βάσει του ZDDS.

24. Με βάση τα έγγραφα που προσκόμισε η Momtrade, οι αρμόδιες υπηρεσίες εσόδων της Βουλγαρίας διαπίστωσαν ότι δεν έχει συναφθεί καμία συμφωνία για την παροχή «υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα», καθόσον δεν προσδιορίζονται οι ατομικές ανάγκες των πελατών. Έκριναν δε ότι, λόγω της εν τοις πράγμασι παροχής υπηρεσιών σε άλλο κράτος μέλος, εκτός από τον ZSP έπρεπε να ληφθούν υπόψη και οι νομοθεσίες της Γερμανίας και της Αυστρίας. Κατά την άποψή τους, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 40, σημείο 1, του ZDDS, η Momtrade οφείλει να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία, βάσει της νομοθεσίας του άλλου εμπλεκόμενου κράτους μέλους, επιβεβαιώνουν τον κοινωνικό χαρακτήρα των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στο έδαφός του.

25. Εν πάση περιπτώσει, με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 4ης Οκτωβρίου 2018 δεν χορηγήθηκε φοροαπαλλαγή στη Momtrade για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Η εταιρία προσέβαλε την απόφαση αυτή. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, ήτοι το Administrativen sad Ruse (διοικητικό δικαστήριο του Ruse, Βουλγαρία), έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 40, σημείο 1, του ZDDS αντιστοιχεί σε εκείνη του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επομένως, προκειμένου να καταστεί δυνατή η εφαρμογή της φοροαπαλλαγής δυνάμει του άρθρου 40, σημείο 1, του ZDDS, το ελεγχόμενο πρόσωπο οφείλει να αποδείξει τον κοινωνικό χαρακτήρα της υπηρεσίας τόσο βάσει του βουλγαρικού δικαίου όσο και βάσει της νομοθεσίας του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου παρέχονται οι υπηρεσίες. Το δικαστήριο έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η συνδρομή του κοινωνικού χαρακτήρα κατά τη βουλγαρική νομοθεσία. Και τούτο διότι η εν λόγω νομοθεσία επιτάσσει να διενεργείται και να καταγράφεται κοινωνική αξιολόγηση της ανάγκης του ατόμου, διαδικασία που δεν τηρήθηκε στην προκειμένη περίπτωση.

26. Η Momtrade δεν προσκόμισε αιτήσεις για την παροχή κοινωνικών υπηρεσιών, αξιολογήσεις του κοινωνικού χαρακτήρα, προτάσεις για το περιεχόμενο της κοινωνικής πρόνοιας, εξατομικευμένα προγράμματα, ούτε το αρχείο πελατών που απαιτούνται βάσει της βουλγαρικής νομοθεσίας, αλλά μόνον τις συμβάσεις και τα προσαρτημένα σε αυτές ερωτηματολόγια.

27. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε επίσης ότι οι υπηρεσίες που άπτονται της φροντίδας ηλικιωμένων δεν έχουν κοινωνικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 40, σημείο 1, του ZDDS, καθόσον με αυτές παρέχεται απλώς συνδρομή που αφορά τη διευθέτηση οικιακών

υποχρεώσεων. Οι εργαζόμενοι της εταιρίας δεν είναι επιφορτισμένοι με καθήκοντα που άπτονται της κατάστασης της υγείας των ατόμων. Επίσης, δεν διαθέτουν κατάρτιση από την οποία να προκύπτει ότι είναι σε θέση να προσφέρουν ιατρική περίθαλψη.

28. Κατόπιν των ανωτέρω, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο επικύρωσε σε μεγάλο βαθμό τις οφειλές φόρου που είχαν βεβαιωθεί με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Κατά της αποφάσεως αυτής, η Momtrade άσκησε αναίρεση. Το ερώτημα που τίθεται από το δικάζον τμήμα του ακυρωτικού δικαστηρίου είναι βάσει ποιων κριτηρίων θα πρέπει να εκτιμηθεί αν πρόκειται για δραστηριότητες κοινωνικού χαρακτήρα.

29. Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Επιτρέπεται, βάσει της ερμηνείας του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε εμπορική εταιρία που είναι καταχωρισμένη ως πάροχος κοινωνικών υπηρεσιών στα μητρώα κράτους μέλους (εν προκειμένω της Βουλγαρίας) να επικαλεστεί την ανωτέρω διάταξη, προκειμένου να της χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ για υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα, τις οποίες παρέχει εντός του εδάφους άλλων κρατών μελών σε φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι των εν λόγω κρατών; Έχει σημασία για την απάντηση στο ως άνω ερώτημα το γεγονός ότι η ανεύρεση των προσώπων που έλαβαν τις υπηρεσίες του παρόχου έγινε με διαμεσολάβηση εμπορικών εταιριών οι οποίες είναι καταχωρισμένες στα μητρώα των κρατών μελών εντός των οποίων παρέχονται οι υπηρεσίες;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, βάσει ποιων κριτηρίων και σύμφωνα με ποιο δίκαιο –το βουλγαρικό ή/και το αυστριακό και γερμανικό δίκαιο– πρέπει, κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης του δικαίου της Ένωσης, να κριθεί εάν η ελεγχόμενη εταιρία «αναγνωρίζε[ται] ως [οργανισμός] κοινωνικού χαρακτήρα» και να θεωρηθεί αποδεδειγμένο ότι πρόκειται για υπηρεσίες «οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση»;

3. Αρκεί, βάσει της ανωτέρω ερμηνείας, η καταχώριση εμπορικής εταιρίας στα μητρώα ως παρόχου υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, όπως αυτές ορίζονται στο εθνικό δίκαιο, ώστε να γίνει δεκτό ότι η εταιρία αποτελεί «οργανισμ[ό] που […] αναγνωρίζε[ται] ως κοινωνικού χαρακτήρα» από το οικείο κράτος μέλος;

30. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η φορολογική αρχή της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι παρέλκει η διεξαγωγή προφορικής διαδικασίας κατά το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

IV. Νομική εκτίμηση

31. Δεδομένου ότι οι απαντήσεις στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτουν με αρκετή σαφήνεια από την οδηγία περί ΦΠΑ και τη νομολογία του Δικαστηρίου, θα εξετάσω αρχικά τα ερωτήματα αυτά (συναφώς υπό Α. και Β.). Στη συνέχεια θα ασχοληθώ με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο περιλαμβάνει δύο σκέλη που πρέπει να εξεταστούν χωριστά. Αφενός, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με την ερμηνεία της έννοιας των «υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» και τον τρόπο

με τον οποίο αποδεικνύεται η παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών. Ερωτάται δηλαδή αν η παροχή των υπηρεσιών αυτών απαλλάσσεται από τον φόρο (συναφώς υπό Γ.) όταν οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται από οίκους ευγηρίας, οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή από άλλους αναγνωρισμένους οργανισμούς. Αφετέρου, ζητείται να διευκρινιστεί η ερμηνεία του όρου «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» το οποίο αναγνωρίζει τους εν λόγω «άλλους οργανισμούς» ως οργανισμούς κοινωνικού χαρακτήρα, προκειμένου να εμπίπτουν ratione personae στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ (συναφώς υπό Δ.).

Α. Άμεση εφαρμογή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώτο προδικαστικό ερώτημα)

32. Με το πρώτο ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί κατά πόσον η Momtrade δύναται να επικαλεστεί άμεσα το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου[4] προκύπτει ότι σε όλες τις περιπτώσεις όπου οι διατάξεις μιας οδηγίας φαίνονται, από απόψεως περιεχομένου, ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς, μπορεί να γίνει επίκλησή τους, ελλείψει εμπροθέσμως ληφθέντων μέτρων εφαρμογής, έναντι κάθε εθνικής διατάξεως μη σύμφωνης προς την οδηγία. Προϋπόθεση προς τούτο είναι οι εν λόγω διατάξεις να μπορούν να προσδιορίσουν δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες δύνανται να προβάλουν έναντι του κράτους.

33. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, όσον αφορά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι η διάταξη αυτή (και ειδικότερα η ίδια κατ' ουσίαν ως προς το περιεχόμενο προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας) ορίζει, κατά τρόπο επαρκώς σαφή και ανεπιφύλακτο, τις δραστηριότητες που απαλλάσσονται του φόρου[5].

34. Εντούτοις, η φράση «από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα» παρέχει στα κράτη μέλη τη διακριτική ευχέρεια να αναγνωρίζουν κοινωνικό χαρακτήρα σε ορισμένους οργανισμούς[6]. Εφόσον τα κράτη μέλη κινούνται εντός των ορίων της διακριτικής ευχέρειας που τους απονέμει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι ιδιώτες δεν μπορούν, βασιζόμενοι σ' αυτήν τη διάταξη, να αποκτήσουν την ιδιότητα του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα έναντι του οικείου κράτους μέλους[7].

35. Όταν, όμως, ένας ιδιώτης ζητεί να του αναγνωριστεί η ιδιότητα του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξετάσουν αν οι αρμόδιες αρχές κινήθηκαν εντός των ορίων της διακριτικής τους ευχέρειας κατά την εφαρμογή των αρχών του δικαίου της Ένωσης, ιδίως της αρχής της ίσης μεταχείρισης[8]. Επομένως, παρά την υφιστάμενη διακριτική ευχέρεια, ο ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ[9].

4 Αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 51), της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, σκέψη 36), και της 19ης Ιανουαρίου 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, σκέψη 25).

5 Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 53). Στην απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 47), γίνεται λόγος για αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, των οποίων επιβάλλεται ορισμός σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

6 Απόφαση της 17ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-492/08, EU:C:2010:348, σκέψη 41, σχετικά με το σημείο 15 του παραρτήματος ΙΙΙ).

7 Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 55).

8 Αποφάσεις της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 45), και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 56).

9 Αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 32), και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 61).

36. Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να διευκρινιστεί ότι τούτο ισχύει ανεξάρτητα από το αν ο τόπος παροχής της υπηρεσίας καθορίζεται με βάση την αρχή της χώρας προορισμού ή την αρχή της χώρας προέλευσης, καθώς και από το αν για την παροχή της υπηρεσίας έχει μεσολαβήσει μεσάζοντας.

Β. Επί των απαιτήσεων περί έγκυρης αναγνωρίσεως (τρίτο προδικαστικό ερώτημα)

37. Με το τρίτο ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν η καταχώριση εμπορικής εταιρίας στα μητρώα ως παρόχου υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα αρκεί για να μπορεί αυτή να θεωρηθεί ως εγκύρως αναγνωρισμένος οργανισμός κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

38. Εναπόκειται στις εθνικές αρχές να ορίσουν τους αναγνωριστέους ως κοινωνικού χαρακτήρα οργανισμούς, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ [10]. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν διευκρινίζει ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τους όρους αναγνωρίσεως του κοινωνικού χαρακτήρα άλλων οργανισμών, πλην των οργανισμών δημοσίου δικαίου. Ως εκ τούτου, εναπόκειται καταρχήν στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να θεσπίσει τους κανόνες βάσει των οποίων είναι δυνατή η χορήγηση της απαιτούμενης αναγνώρισης στους αντίστοιχους οργανισμούς [11].

39. Ωστόσο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει συναφώς ότι, κατά την αναγνώριση του κοινωνικού χαρακτήρα άλλων οργανισμών πλην αυτών του δημοσίου δικαίου, οι εθνικές αρχές οφείλουν, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λάβουν υπόψη τους διάφορα στοιχεία.

40. Μεταξύ των στοιχείων αυτών μπορούν να περιλαμβάνονται η ύπαρξη ειδικών διατάξεων, εθνικής ή περιφερειακής ισχύος, νομοθετικού ή διοικητικού χαρακτήρα, φορολογικών διατάξεων ή διατάξεων κοινωνικής ασφαλίσεως, ο χαρακτήρας των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως γενικού συμφέροντος, το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες έχουν τύχει αντίστοιχης αναγνωρίσεως καθώς και το γεγονός ότι οι δαπάνες των επίμαχων παροχών βαρύνουν τελικώς κατά μεγάλο μέρος ταμεία ασφάλισης ασθενείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως [12]. Στο ίδιο πλαίσιο, μπορούν να λαμβάνονται υπόψη και οι σκοποί τους οποίους επιδιώκουν οι φορείς αυτοί, εξεταζόμενοι στο σύνολό τους, και η σταθερότητα της κοινωνικής στρατεύσεώς τους [13].

41. Από τα ανωτέρω συνάγεται συγχρόνως ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να χαρακτηρίζουν ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα (όπως εν προκειμένω η Momtrade) ως οργανισμούς κοινωνικού χαρακτήρα απλώς και μόνο λόγω του ότι οι φορείς αυτοί παρέχουν

[10] Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 57).

[11] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 69), της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 43), της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψεις 32 και 34), και της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 26).

[12] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 70), της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 44), της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 35), της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 20), και της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[13] Απόφαση της 17ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-492/08, EU:C:2010:348, σκέψη 45).

και υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα [14]. Επομένως, απλώς και μόνον το γεγονός ότι μια εμπορική εταιρία είναι καταχωρισμένη ως πάροχος κοινωνικών υπηρεσιών στα μητρώα κράτους μέλους δεν αρκεί για να αναγνωριστεί, στο πλαίσιο ενάσκησης της παρεχόμενης διακριτικής ευχέρειας, ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα. Το ζήτημα αυτό θα μπορούσε να τύχει διαφορετικής αντιμετώπισης, αν η καταχώριση στο μητρώο συνδέεται με ουσιαστικό έλεγχο των προπαρατεθέντων στοιχείων, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Γ. Επί της εκτιμήσεως περί υπάρξεως υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση (δεύτερο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος)

42. Το δεύτερο σκέλος του δεύτερου ερωτήματος αφορά την εκτίμηση του κατά πόσον υφίσταται απαλλασσόμενη του φόρου παροχή υπηρεσιών, τόσο σε σχέση με τα κριτήρια όσο και σε σχέση με το εφαρμοστέο δίκαιο και τα αναγκαία προς τούτο αποδεικτικά στοιχεία. Από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη φοροαπαλλαγή ισχύει μόνο για την παροχή υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών που «συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση». Συνεπώς, το κατά πόσον πρόκειται για υπηρεσία απαλλασσόμενη από τον φόρο προκύπτει αποκλειστικά από το δίκαιο της Ένωσης.

43. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο [15]. Εντούτοις, δεν πρέπει να ερμηνεύονται πολύ στενά [16], καθόσον η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα περί ΦΠΑ, και να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς. Επομένως, κατά την εκτίμηση του Δικαστηρίου, ο εν λόγω κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να μην παράγουν τα αποτελέσματά τους [17].

44. Κατά συνέπεια, από το Δικαστήριο ζητείται η τελολογική ερμηνεία των διατάξεων περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η οποία συνάδει με τους σκοπούς της φοροαπαλλαγής και με την αρχή της ουδετερότητας. Επιπλέον, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του άρθρου 134, στοιχείο α′, το οποίο απαιτεί οι οικείες παροχές υπηρεσιών να είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που εμπίπτουν στην κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση [18].

[14] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 72), της 17ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-492/08, EU:C:2010:348, σκέψεις 42 και 44), και της 28ης Ιουλίου 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, σκέψεις 61 και 63).

[15] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 57), της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 28), της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 17), της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 22), και της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 12).

[16] Απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, Kingscrest Associates και Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, όπου στη σκέψη 32 αναφέρεται ότι «η έννοια […] δεν απαιτεί ιδιαιτέρως στενή ερμηνεία»).

[17] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 57), της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 28), της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 17), και της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 22).

[18] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 59), και της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 31)· στο ίδιο πνεύμα, και απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, σκέψη 25).

45. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, καταρχήν, συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας από φορέα παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς[19]. Ομοίως, πρέπει να θεωρούνται ως στενά συνδεόμενες με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση οι υπηρεσίες που παρέχονται σε πρόσωπα τα οποία βρίσκονται σε κατάσταση ψυχικής ή διανοητικής εξαρτήσεως και οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία των προσώπων αυτών στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου, όταν τα εν λόγω πρόσωπα δεν είναι σε θέση να προβούν τα ίδια στις ως άνω πράξεις χωρίς να διακυβεύσουν τα οικονομικά ή άλλα συμφέροντά τους[20]. Εντούτοις, στις εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτει η διάθεση εργαζομένων, δεδομένου ότι δεν αποτελεί αφ' εαυτής υπηρεσία γενικού συμφέροντος, παρεχόμενη στον κοινωνικό τομέα. Συναφώς, στερείται σημασίας το ότι το οικείο προσωπικό είναι νοσηλευτικό προσωπικό, καθώς και το ότι το προσωπικό αυτό διατίθεται σε αναγνωρισμένες μονάδες περιθάλψεως[21].

46. Το ζήτημα αν πρόκειται περί απαλλασσόμενης υπηρεσίας προσδιορίζεται από το κράτος μέλος που έχει, βάσει της οδηγίας, την οικεία φορολογική αρμοδιότητα. Στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, τούτο προσδιορίζεται βάσει του τόπου παροχής των υπηρεσιών. Κατά το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενους στον φόρο, πρόκειται κατά κανόνα για τον τόπο στον οποίο ο λήπτης της παροχής έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας (αρχή της χώρας προορισμού). Κατά το άρθρο 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στον φόρο, πρόκειται για τον τόπο στον οποίο βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες (αρχή της χώρας προέλευσης). Σε ορισμένες ειδικές διατάξεις περί καθορισμού του τόπου (όπως για παράδειγμα στο άρθρο 54 της οδηγίας περί ΦΠΑ) το δικαίωμα επιβολής φόρου προσδιορίζεται βάσει του τόπου στον οποίο πράγματι ασκούνται οι δραστηριότητες (αρχή του τόπου άσκησης των δραστηριοτήτων).

47. Στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για υπηρεσίες παρασχεθείσες σε μη υποκείμενους στον φόρο και, ως εκ τούτου, βάσει του άρθρου 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το κράτος που έχει το δικαίωμα επιβολής φόρου είναι η Βουλγαρία. Για τον λόγο αυτόν, ο βουλγαρικός νόμος περί ΦΠΑ καθορίζει κατά πόσον έχει παρασχεθεί υπηρεσία απαλλασσόμενη από τον φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ έχει μεταφερθεί ορθώς στην εσωτερική έννομη τάξη. Το ζήτημα αν η συγκεκριμένη υπηρεσία αποτελεί απαλλασσόμενη παροχή κοινωνικής πρόνοιας και βάσει της γερμανικής ή της αυστριακής νομοθεσίας περί ΦΠΑ είναι συνεπώς άνευ σημασίας. Εντούτοις, σε έναν εναρμονισμένο τομέα του δικαίου όπως η νομοθεσία περί ΦΠΑ, στην ιδανική περίπτωση η εκτίμηση αυτή θα έπρεπε να είναι η ίδια.

48. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν οι σχετικές διατάξεις του ZDDS συνιστούν ορθή μεταφορά της οδηγίας περί ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη. Αν δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί άμεσα την οδηγία περί ΦΠΑ, όπως προαναφέρθηκε (σημεία 32 επ.). Όμως, και στις δύο περιπτώσεις, ο υποκείμενος στον φόρο υπέχει καθήκον συνεργασίας, προκειμένου να εκτιμηθεί αν και οι εν λόγω παροχές συνιστούν

[19] Αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 62), και της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 23), και πρβλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 44).

[20] Απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 63).

[21] Απόφαση της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 28).

απαλλασσόμενες του φόρου παροχές. Το καθήκον συνεργασίας ενδέχεται να περιλαμβάνει και την παροχή αποδεικτικών στοιχείων. Ωστόσο, η οδηγία περί ΦΠΑ δεν προβλέπει το είδος και τον τρόπο παροχής των εν λόγω αποδεικτικών στοιχείων.

49. Ελλείψει νομοθεσίας της Ένωσης, η θέσπιση των απαιτήσεων περί αποδείξεως εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (αρχή της δικονομικής αυτονομίας). Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη διαθέτουν σχετικώς διακριτική ευχέρεια [22] και μπορούν τα ίδια να καθορίζουν τους όρους αναγνωρίσεως. Πάντως, οι κανόνες αυτοί δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρεμφερείς καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας), ούτε να διαμορφώνονται κατά τρόπο που να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) [23].

50. Παραβίαση της αρχής της ισοδυναμίας δεν φαίνεται να συντρέχει εν προκειμένω. Ούτε προκύπτει παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας. Είναι σαφές ότι είναι πρόσφορη, αναγκαία και, κατά κανόνα, εύλογη η παροχή ορισμένων αποδείξεων, προκειμένου να εξακριβωθεί αν πρόκειται για απαλλασσόμενη υπηρεσία. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν οι υπηρεσίες παρέχονται εκτός της περιοχής ελέγχου των βουλγαρικών φορολογικών αρχών (εν προκειμένω στη Γερμανία ή στην Αυστρία). Τούτο δεν φαίνεται, καταρχήν, να καθιστά πρακτικά αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο. Εν τέλει, όμως, η εκτίμηση αυτή εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

Δ. Επί του «ενδιαφερόμενου κράτους μέλους» το οποίο αναγνωρίζει τους οργανισμούς (πρώτο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος)

1. Παρουσίαση του προβλήματος

51. Η Βουλγαρία είναι, συνεπώς, το κράτος που αποφασίζει σχετικά με το αν πρόκειται εν προκειμένω για παροχή υπηρεσίας η οποία συνδέεται στενά με την κοινωνική πρόνοια. Εντούτοις, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαιτεί επίσης η εν λόγω υπηρεσία να παρέχεται από συγκεκριμένους υποκείμενους στον φόρο. Τέτοιου είδους απαλλασσόμενες του φόρου υπηρεσίες είναι μόνον αυτές «που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα».

52. Δεδομένου ότι εν προκειμένω θα μπορούσε να συντρέχει μόνον η τελευταία περίπτωση, κρίσιμο είναι το ζήτημα αν η Momtrade αποτελεί τέτοιον αναγνωρισμένο οργανισμό. Η Momtrade έχει ενδεχομένως αναγνωριστεί από τη Βουλγαρία ως τέτοιος οργανισμός, μολονότι δεν αρκεί προς τούτο μόνον το γεγονός ότι μια εμπορική εταιρία είναι καταχωρισμένη ως πάροχος κοινωνικών υπηρεσιών στα μητρώα κράτους μέλους (βλ. συναφώς, ανωτέρω, σημεία 40 και 41). Στον τόπο όπου ασκείται η δραστηριότητα ή/και στις χώρες προορισμού, ήτοι στη Γερμανία και στην Αυστρία, η Momtrade δεν φαίνεται να έχει αναγνωριστεί ως τέτοιου είδους

[22] Βλ., για το ζήτημα της έλλειψης διατάξεων περί τοκοφορίας στο δίκαιο του ΦΠΑ: αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2020, Sole-Mizo και Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 και C-126/18, EU:C:2020:292, σκέψη 37), της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 20 – αυτονομία), της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 39), και της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 29).

[23] Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2020, UR (Υπαγωγή των δικηγόρων σε ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψη 25), της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 58), της 10ης Ιουλίου 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, σκέψη 54), της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 20), της 21ης Ιανουαρίου 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψη 17), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, σκέψη 24).

οργανισμός. Αν υποτεθεί ότι η Βουλγαρία έχει αναγνωρίσει εγκύρως τη Momtrade ως οργανισμό κατά την ως άνω έννοια, για την απάντηση στο πρώτο σκέλος του δεύτερου ερωτήματος πρέπει να διευκρινιστεί ποιο είναι το «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» που καλείται να λάβει την απόφαση αναγνωρίσεως.

53. Στην οδηγία περί ΦΠΑ γίνεται λόγος μόνο για «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Εκ πρώτης όψεως, «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» είναι και το κράτος μέλος του τόπου της παροχής βάσει των διατάξεων περί ΦΠΑ. Εν τέλει, όπως επί παραδείγματι επισημαίνει η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, αυτό το κράτος πρέπει να επιβάλει τον φόρο.

54. Ωστόσο, οι κανόνες περί του τόπου παροχής τροποποιήθηκαν ειδικώς όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών από 1ης Ιανουαρίου 2010[24]. Σκοπός της τροποποίησης ήταν να ληφθεί υπόψη ο χαρακτήρας του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως[25] και στο πλαίσιο ασκήσεως του δικαιώματος επιβολής φόρου που παρέχεται στα κράτη μέλη. Για τον λόγο αυτό, δικαίωμα επιβολής φόρου έχει, κατά κανόνα, το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση (αρχή της χώρας προορισμού). Αν, εντούτοις, ανακύπτουν προβλήματα εφαρμογής του κανόνα αυτού –όπως για παράδειγμα στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στον φόρο, βλ. το άρθρο 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ–, τότε εφαρμόζεται η αρχή της χώρας προέλευσης. Όμως, το πνεύμα της αρχής της χώρας προέλευσης, ήτοι η αποφυγή προβλημάτων εφαρμογής, δεν θεωρώ ότι ισχύει άνευ ετέρου και στην περίπτωση αναγνωρίσεως άλλων οργανισμών κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

55. Η απλούστερη λύση θα ήταν να λαμβάνεται και σε αυτή την περίπτωση ως βάση η χώρα προέλευσης. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί το γεγονός ότι, συνήθως, τόπος παροχής των υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στον φόρο είναι το κράτος μέλος προέλευσης, το οποίο έχει και το δικαίωμα επιβολής του φόρου. Τότε αρμόδια για την αναγνώριση θα ήταν εν προκειμένω η Βουλγαρία. Εξάλλου, στην περίπτωση αυτή, το κράτος μέλος που επιβάλλει ιδιαιτέρως αυστηρές προϋποθέσεις (π.χ. από ποιοτικής απόψεως) για την αναγνώριση θα καθιστούσε δυσχερέστερη, για τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους στο έδαφός του, την παροχή διασυνοριακών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια. Αντιστρόφως, θα αποτελούσε πλεονέκτημα για τις επιχειρήσεις η εγκατάστασή τους σε κράτος μέλος που προβλέπει τις ηπιότερες προϋποθέσεις για την αναγνώριση. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, θα ήταν αναπόφευκτες οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στο κράτος μέλος προορισμού, όπου λαμβάνεται και καταναλώνεται η παρεχόμενη υπηρεσία.

56. Όμως, η εναρμόνιση του δικαίου του φόρου προστιθέμενης αξίας έγινε ακριβώς λόγω της ιδιαίτερης εγγενούς σημασίας που έχει η νομοθεσία αυτή για την ενιαία αγορά και λόγω της ανάγκης αποφυγής τέτοιου είδους στρεβλώσεων. Ως εκ τούτου, η οδηγία περί ΦΠΑ έχει ως νομική βάση το άρθρο 113 ΣΛΕΕ και, αντιθέτως προς άλλους φόρους (ιδίως δε τον φόρο εισοδήματος), δεν απαιτείται να πληροί τις ειδικές προϋποθέσεις του άρθρου 115 ΣΛΕΕ.

57. Κατά συνέπεια, είναι μάλλον αμφίβολο αν με τον όρο «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» νοείται πράγματι το κράτος παροχής της υπηρεσίας βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Πολλώ δε μάλλον καθόσον ο τόπος της παροχής εξαρτάται από την ιδιότητα του λήπτη αυτής. Για την παροχή της ίδιας υπηρεσίας στο ίδιο (αλλοδαπό) κράτος μέλος σε μη υποκείμενο στον φόρο (παραδείγματος χάριν, παροχή υπηρεσιών περίθαλψης σε φυσικό πρόσωπο) και σε υποκείμενο στον φόρο (παραδείγματος χάριν, παροχή υπηρεσιών περίθαλψης σε οίκους ευγηρίας από υπεργολάβους),

[24] Οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11).

[25] Βλ. μόνον την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2008/8/ΕΚ.

θα απαιτείτο διπλή αναγνώριση, δεδομένου ότι ο τόπος παροχής βρίσκεται τόσο στο κράτος προορισμού (αλλοδαπή) στην πρώτη περίπτωση όσο και στο κράτος προέλευσης (ημεδαπή) στη δεύτερη περίπτωση.

2. Γραμματική διατύπωση

58. Ο όρος «οργανισμός […] που το ενδιαφερόμενο κράτος αναγνωρίζει» χρησιμοποιείται μόνο σε ορισμένες διατάξεις περί απαλλαγής από τον φόρο, ενώ σε άλλες συναφείς διατάξεις γίνεται λόγος μόνο για «ιδρύματα […] που αναγνωρίζονται» (βλ., για παράδειγμα, άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ).

59. Ήδη από τη σύγκριση των διατάξεων αυτών από λεκτικής απόψεως συνάγεται ότι ο όρος «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» μάλλον υποδηλώνει κάτι άλλο από το κράτος το οποίο έχει το δικαίωμα επιβολής του φόρου. Ειδικότερα, η ερμηνεία κατά την οποία ως ενδιαφερόμενο κράτος νοείται πάντοτε το κράτος μέλος που έχει επίσης το δικαίωμα φορολογήσεως των πράξεων αυτών καθιστά περιττή την εν λόγω διατύπωση στο σύνολό της. Και τούτο διότι, ανεξαρτήτως της διατύπωσης αυτής, είναι πάντοτε, ούτως ή άλλως, το κράτος μέλος του τόπου παροχής της υπηρεσίας βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ το οποίο έχει συνεπώς δικαίωμα επιβολής φόρου, αυτό που ελέγχει τις προϋποθέσεις της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και μπορεί να κάνει χρήση της διακριτικής του ευχέρειας.

60. Συνεπώς, το ίδιο το γράμμα της επίμαχης διάταξης υποδηλώνει ότι ως «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» δεν νοείται πάντοτε το κράτος μέλος που έχει δικαίωμα να φορολογήσει την πράξη.

3. Εξέταση του ιστορικού θεσπίσεως

61. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και το ιστορικό θεσπίσεως της διατάξεως. Στην προϊσχύσασα της οδηγίας περί ΦΠΑ διάταξη, η απαλλαγή από τον φόρο κατ' άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλεπόταν στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας. Όμως, σύμφωνα και με τον τότε τίτλο του, το άρθρο αυτό προέβλεπε μόνον «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας».

62. Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη, με την έκδοση της οδηγίας περί ΦΠΑ απλώς αναδιαρθρώθηκε και αναδιατυπώθηκε η οδηγία, χωρίς ωστόσο να επιδιώκονται ουσιώδεις αλλαγές της ισχύουσας νομοθεσίας. Πάντως, οι επελθούσες ουσιώδεις αλλαγές απαριθμούνται εξαντλητικώς στις διατάξεις που αφορούν τη μεταφορά και την έναρξη ισχύος της οδηγίας. Δεν γίνεται συναφώς καμία αναφορά στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

63. Υπό το πρίσμα της έκτης οδηγίας, μπορεί συνεπώς να γίνει δεκτό ότι οι φοροαπαλλαγές *στο εσωτερικό της χώρας* αφορούσαν πρωτίστως υπηρεσίες παρεχόμενες «από οίκους ευγηρίας, οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος ως κοινωνικού χαρακτήρα», οι οποίοι έχουν συνήθως την έδρα τους στο εσωτερικό της χώρας και παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην ημεδαπή. Το ενδιαφερόμενο κράτος που οφείλει να διενεργήσει την αναγνώριση ήταν, συνεπώς, το κράτος στο έδαφος του οποίου παρασχέθηκε η υπηρεσία. Και τούτο ήταν σύμφωνο με την αρχή της φορολόγησης στη χώρα προορισμού.

4. Τελολογική ερμηνεία

64. Και η τελολογική ερμηνεία συνηγορεί κατά της εφαρμογής των κανόνων που αφορούν τον τόπο της παροχής για τον καθορισμό του «ενδιαφερόμενου κράτους μέλους» που αποφασίζει για την αναγνώριση. Όπως προαναφέρθηκε, οι διατάξεις για τον καθορισμό του τόπου της παροχής αποσκοπούν στην απόδοση των φορολογικών εσόδων, στην περίπτωση διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, σε ένα από τα πιθανά κράτη μέλη. Για τον σκοπό αυτόν είναι δυνατή η εφαρμογή διαφόρων αρχών, οι οποίες αποδίδουν μεγαλύτερη βαρύτητα είτε στη φύση του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως (αρχή της χώρας προορισμού, αρχή του τόπου άσκησης των δραστηριοτήτων) είτε στην αρχή της αποτελεσματικής φορολογικής διοίκησης (αρχή της χώρας προέλευσης).

65. Ωστόσο, κατά τη γνώμη μου, άλλος είναι ο σκοπός τον οποίο επιδιώκουν η προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ φοροαπαλλαγή και η σύνδεση με την κρατική αναγνώριση από το «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Συγκεκριμένα, το ζητούμενο εν προκειμένω δεν είναι η εφαρμογή του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως ή μια αποτελεσματική φορολογική διοίκηση, αλλά, ιδίως, η χρηματοδότηση των συστημάτων κοινωνικής πρόνοιας των κρατών μελών.

66. Σκοπός της απαλλαγής αυτής είναι πράγματι να μειώσει το κόστος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να τις καταστήσει πιο προσιτές στους ιδιώτες στους οποίους απευθύνονται [26]. Δεδομένου δε ότι το κόστος αυτό επιβαρύνει κατά το μεγαλύτερο μέρος του τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας των κρατών μελών, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ αποσκοπεί, κατά συνέπεια, και στη χρηματοδότηση των συστημάτων κοινωνικής πρόνοιας των κρατών μελών.

67. Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επανειλημμένα ότι το κράτος μέλος δεν υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει στο πλαίσιο αναγνώρισης άλλων οργανισμών, όταν απαιτεί τα έξοδα των επίμαχων υπηρεσιών παροχής οικιακής νοσηλείας να βαρύνουν εν όλω ή εν μέρει τους εκ του νόμου προβλεπόμενους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως και κοινωνικής πρόνοιας [27].

68. Αν όμως, αφενός, η αναγνώριση άλλων οργανισμών εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών και, αφετέρου, ο σκοπός της απαλλαγής από τον ΦΠΑ είναι η μείωση των εξόδων υγειονομικής περίθαλψης τα οποία κατά το μεγαλύτερο μέρος τους βαρύνουν τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας των κρατών μελών, τότε δεν μπορεί να είναι καθοριστικής σημασίας ο τόπος παροχής της υπηρεσίας βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Και τούτο διότι, όπως φαίνεται, στην περίπτωση διασυνοριακής παροχής υπηρεσιών, δύσκολα θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι πρέπει να εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια της χώρας προέλευσης (εν προκειμένω της Βουλγαρίας) το ζήτημα αν πρέπει να επιβαρύνονται με ΦΠΑ τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας στις χώρες προορισμού (εν προκειμένω τα γερμανικά ή αυστριακά συστήματα).

[26] Αποφάσεις της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 29), της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 41), και της 26ης Μαΐου 2005, Kingscrest Associates και Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, σκέψη 30).

[27] Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 37), στο ίδιο δε πνεύμα και οι αποφάσεις της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 39), και της 26ης Μαΐου 2005, Kingscrest Associates και Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, σκέψη 53). Ομοίως, σε σχέση με τις απαλλασσόμενες του φόρου υπηρεσίες υγειονομικής περίθαλψης: αποφάσεις της 7ης Απριλίου 2022, I (Απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης) (C-228/20, EU:C:2022:275, σκέψη 61), και της 5ης Μαρτίου 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψεις 30 και 31).

69. Αυτός θα μπορούσε επίσης να είναι ο λόγος για τον οποίο ο νομοθέτης της Ένωσης προβλέπει ρητώς την αναγνώριση από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Από τελολογικής απόψεως, ενδιαφερόμενο κράτος μέλος είναι εκείνο του οποίου τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας επηρεάζονται από την παρεχόμενη υπηρεσία και το οποίο, συνεπώς, πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αποφασίζει για την αναγνώριση του παρόχου ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα.

70. Υπέρ αυτής της ερμηνείας συνηγορεί, σε τελική ανάλυση, και η διατύπωση του άρθρου 133, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά την εν λόγω διάταξη, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι η χορήγηση απαλλαγής στους «άλλους οργανισμούς» εξαρτάται από το αν οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές. Συνεπώς, εν προκειμένω δεν μπορεί παρά να νοούνται μόνον οι αρχές της χώρας προορισμού. Εάν δε οι αρμόδιες αρχές της χώρας προορισμού είναι υπεύθυνες για την έγκριση των τιμών που ισχύουν στο εσωτερικό της, τότε και το «ενδιαφερόμενο κράτος μέλος», το οποίο αποφασίζει για την αναγνώριση, δεν μπορεί παρά να είναι το κράτος μέλος προορισμού.

5. Συνεκτίμηση της αρχής της ουδετερότητας

71. Περαιτέρω, η ερμηνεία κατά την οποία αρμόδιο κράτος μέλος για την αναγνώριση σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι το κράτος μέλος του οποίου τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας καλύπτουν κατά κανόνα το κόστος παροχής των υπηρεσιών, και όχι εκείνο στο οποίο βρίσκεται ο τόπος παροχής της υπηρεσίας βάσει της οδηγίας περί ΦΠΑ, συνάδει με την αρχή της ουδετερότητας.

72. Η αρχή της ουδετερότητας απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από απόψεως επιβολής του ΦΠΑ, οι επιχειρηματίες που διενεργούν τις ίδιες πράξεις[28]. Οι ανταγωνιστικές μεταξύ τους επιχειρήσεις πρέπει, καταρχήν, να τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ.

73. Ο ανταγωνισμός μεταξύ οίκων ευγηρίας και των οργανισμών δημοσίου δικαίου και άλλων οργανισμών που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος υφίσταται, κατά κανόνα, στον τόπο παροχής και πληρωμής των υπηρεσιών. Η Momtrade ανταγωνίζεται συνεπώς πρωτίστως οργανισμούς που παρέχουν παρεμφερείς υπηρεσίες στη Γερμανία ή στην Αυστρία. Θα μπορούσε δε να προκληθεί σημαντική στρέβλωση του ανταγωνισμού αν τα κράτη μέλη, μέσω της πρακτικής αναγνωρίσεως που ακολουθούν τα ίδια στη χώρα προέλευσης, ήταν σε θέση να επηρεάσουν το κόστος της δραστηριότητας στη χώρα προορισμού.

74. Μια τέτοια στρέβλωση του ανταγωνισμού θα ήταν δυνατή σε οποιαδήποτε περίπτωση διαφοροποίησης στην πρακτική αναγνωρίσεως των κρατών μελών. Η διακριτική ευχέρεια που παρέχεται συναφώς στα κράτη μέλη (βλ., ανωτέρω, σημεία 38 επ.) σχεδόν αποκλείει την ύπαρξη ενιαίας πρακτικής. Το κράτος μέλος που θεσπίζει τις αυστηρότερες προϋποθέσεις αναγνωρίσεως θα έθετε σε μειονεκτικότερη θέση τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς τους στο έδαφός του, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο του άρθρου 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το δε κράτος μέλος που θεσπίζει τις ηπιότερες προϋποθέσεις

[28] Βλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 30), της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20), και της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 22).

αναγνωρίσεως θα καθιστούσε ευνοϊκότερη τη θέση των επιχειρήσεων που έχουν την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς τους στο έδαφός του, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο του άρθρου 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

75. Συνεπώς, όπως υποστήριξε η φορολογική αρχή της Βουλγαρίας, η Βουλγαρία εκδίδει αποφάσεις αναγνωρίσεως οι οποίες ισχύουν μόνο για υπηρεσίες παρεχόμενες εντός του εδάφους της. Στην υπό κρίση υπόθεση εναπόκειται, επομένως, στη Γερμανία και στην Αυστρία να αποφασίσουν εάν η Momtrade πρέπει να αναγνωριστεί ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα.

76. Η Momtrade πρέπει να προσκομίσει την απόφαση αυτή στις βουλγαρικές φορολογικές αρχές. Η εν λόγω απόφαση πρέπει να αναγνωριστεί στη Βουλγαρία βάσει της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης[29]. Οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές οφείλουν τότε να εξετάσουν μόνον αν πρόκειται για απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσίας η οποία συνδέεται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αν δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση, η εν λόγω παροχή είναι φορολογητέα· αν συντρέχει τέτοια περίπτωση, η παροχή απαλλάσσεται από τον φόρο. Τυχόν διαφωνίες ως προς το ζήτημα αν η απόφαση περί αναγνωρίσεως πάσχει λόγω πλάνης εκτιμήσεως θα πρέπει να επιλυθούν στο κράτος του οποίου τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας φέρουν, κατά κανόνα, τα σχετικά έξοδα, ήτοι στη χώρα προορισμού.

77. Εντούτοις, η ερμηνεία αυτή έχει ως αποτέλεσμα ότι επηρεάζεται εμμέσως το ύψος των φορολογικών εσόδων ΦΠΑ της Βουλγαρίας από την απόφαση περί αναγνωρίσεως άλλου κράτους μέλους (εν προκειμένω της Γερμανίας και της Αυστρίας). Ωστόσο, φρονώ ότι τούτο δικαιολογείται από τον ειδικό σκοπό του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ (μείωση των εξόδων που φέρουν τα εκάστοτε συστήματα κοινωνικής πρόνοιας, βλ., συναφώς, σημεία 65 επ.) και από την αρχή της ανταγωνιστικής ουδετερότητας.

V. Πρόταση

78. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) ως εξής:

1) Οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται άμεσα το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ έναντι του κράτους μέλους φορολογήσεως, παρά το περιθώριο εκτιμήσεως που καταλείπει στα κράτη μέλη η διάταξη αυτή. Τούτο ισχύει ανεξάρτητα από το αν ο τόπος παροχής της υπηρεσίας καθορίζεται με βάση την αρχή της χώρας προορισμού ή την αρχή της χώρας προέλευσης, καθώς και από το αν για την παροχή της υπηρεσίας έχει μεσολαβήσει μεσάζοντας.

2) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος που αποφασίζει για την αναγνώριση άλλων οργανισμών είναι το κράτος στο οποίο πράγματι παρέχονται οι υπηρεσίες και του οποίου τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας καλύπτουν κατά κανόνα το κόστος παροχής των υπηρεσιών αυτών. Στην περίπτωση

[29] Βλ., σχετικά με την αρχή αυτή στο πλαίσιο της συνεργασίας στον τομέα της ποινικής δικαιοσύνης: απόφαση της 12ης Μαΐου 2021, Bundesrepublik Deutschland (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, σκέψη 80 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, σκέψη 43).

διασυνοριακής παροχής υπηρεσιών, τούτο μπορεί να είναι και κράτος μέλος στο οποίο η οδηγία δεν απονέμει την οικεία φορολογική αρμοδιότητα κατ' εφαρμογήν των διατάξεών της περί του τόπου παροχής των υπηρεσιών.

Αντιθέτως, το ζήτημα αν η επίμαχη παροχή συνιστά παροχή υπηρεσίας η οποία συνδέεται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση καθώς και αν τούτο αποδεικνύεται επαρκώς πρέπει να εκτιμάται μόνο σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο η οδηγία απονέμει την οικεία φορολογική αρμοδιότητα βάσει του τόπου της παροχής (υπό την προϋπόθεση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει μεταφερθεί ορθώς στην εσωτερική έννομη τάξη του εν λόγω κράτους μέλους).

3) Το γεγονός και μόνον ότι μια εμπορική εταιρία είναι καταχωρισμένη ως πάροχος κοινωνικών υπηρεσιών στα μητρώα κράτους μέλους δεν αρκεί αυτό καθεαυτό για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η εν λόγω εταιρία έχει αναγνωριστεί ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα, τηρουμένων των ορίων της υφιστάμενης στο πλαίσιο αυτό διακριτικής ευχέρειας.