Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 1 decembrie 2022[1]

Cauza C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
împotriva
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[cerere de decizie preliminară formulată de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria)]

„Trimitere preliminară – Directiva TVA – Articolul 132 alineatul (1) litera (g) – Scutirea prestărilor de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială – Organism recunoscut ca având un caracter social – Stat membru în cauză ce recunoaște caracterul social al organismului”

I. Introducere

1. Evoluția demografică și globalizarea nu ocolesc nici reglementarea Uniunii în materie de TVA. Acest lucru îl demonstrează prezenta procedură. O întreprindere cu sediul în Bulgaria își trimite lucrătorii în întreaga Uniune, printre altele, la persoane (fizice) rezidente în Germania și Austria care, din motive de vârstă sau de sănătate, au nevoie de ajutor în gospodărie și totodată de îngrijire. În principiu, locul prestării acestor servicii către persoane fizice este la sediul prestatorului, așadar, în speță, în Bulgaria. În consecință, în ceea ce privește supunerea la plata taxei corecte pe valoarea adăugată și, prin urmare, de asemenea scutirea acestor servicii prestate în Germania sau Austria, este aplicabil dreptul bulgar.

2. Scutirea fiscală în discuție în speță acoperă prestări de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, furnizate de un „organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social”. Întrebarea decisivă este care este acest „stat membru în cauză”. Este acesta statul pe teritoriul căruia sunt prestate serviciile care beneficiază de scutire (țara de destinație), deoarece, de obicei, sistemele sociale ale acestuia plătesc prestația? Sau este statul ce ar avea, de fapt, dreptul la veniturile fiscale dacă prestația nu ar fi scutită? În cazul serviciilor prestate către persoane neimpozabile, precum în speță, aceasta ar fi țara de origine; în cazul serviciilor prestate către persoane impozabile (de exemplu, un spital din străinătate), aceasta ar fi țara de destinație.

[1] Limba originală: germana.

3. Ambele soluții conduc la probleme practice. Atunci când statul membru de destinație ia decizia de recunoaștere, statul membru de origine nu este în măsură să revizuiască această decizie, deși veniturile sale fiscale pot fi în mod indirect afectate. În cazul în care statul membru de origine este competent pentru această recunoaștere, atunci statul membru respectiv, cu o practică de recunoaștere foarte generoasă, ar putea constitui un loc ideal pentru prestarea transfrontalieră de servicii de ajutor social. Acest lucru ar putea conduce la denaturări ale concurenței în raport cu întreprinderi stabilite în țara de destinație, care ar trebui să fie evitate tocmai printr-un sistem armonizat de TVA.

4. Dat fiind, însă, că nu poate exista decât o singură soluție, Curtea de Justiție trebuie să decidă, în acest caz, dacă, în ceea ce privește scutirea operațiunilor anumitor organisme care trebuie să fie recunoscute de „statul membru în cauză", este determinant întotdeauna statul locului, în sensul reglementării privind TVA-ul, de prestare a serviciilor (în speță, Bulgaria) sau este determinantă întotdeauna țara de destinație (în speță, Germania sau Austria).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Cadrul juridic al Uniunii este stabilit de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA")[2].

6. Articolul 45 din Directiva TVA se referă la locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă și prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită."

7. Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA reglementează scutirile:

„(1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social".

[2] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea aplicabilă în anii în litigiu (2014-2015); în această privință, modificată ultima dată prin Directiva 2013/61/UE a Consiliului din 17 decembrie 2013 (JO 2013, L 353, p. 5).

8. Articolul 133 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA autorizează statele membre să acorde scutirea menționată mai sus sub rezerva respectării unei condiții:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

(c) organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA”.

9. Articolul 134 litera (a) din Directiva TVA prevede următoarele:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite”.

B. Dreptul bulgar

10. Directiva TVA a fost transpusă prin Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”).

11. În conformitate cu articolul 21 din ZDDS, locul prestării serviciilor furnizate unei persoane neimpozabile este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice independente.

12. Potrivit articolului 40 din ZDDS, furnizarea de servicii sociale în sensul Zakon za sotsialnoto podpomagane (Legea privind asistența socială, denumită în continuare „ZSP”) este scutită.

13. Potrivit articolului 16 din ZSP, serviciile sociale se bazează pe o muncă socială specifică, destinată să ajute persoanele în vederea desfășurării unor activități cotidiene sau în vederea integrării sociale și se acordă, la cerere și în funcție de opțiunea persoanelor, pe baza unei evaluări individuale a nevoilor.

14. În conformitate cu articolul 18 din ZSP, serviciile sociale sunt prestate, printre altele, de persoane juridice bulgare, numai după înscrierea într-un registru la Agentsia za socino podpomagane (Agenția pentru Asistență Socială, Bulgaria).

15. Potrivit definiției juridice prevăzute la articolul 1 punctul 6 din Dispozițiile suplimentare la ZSP, „serviciile sociale” sunt activități care ajută persoanele și care extind posibilitățile acestora de a avea o viață autonomă; potrivit punctului 7, „în comunitate, serviciile sociale” sunt prestate în mediul familial sau cvasifamilial.

16. Potrivit articolului 40 din Pravilnik za prilagane na ZSP (Regulamentul de punere în aplicare a ZSP, denumit în continuare „PPZSP”), persoanele care doresc să beneficieze de servicii sociale depun o cerere scrisă la organismul de administrare de la locul unde au reședința curentă, în cazul în care furnizorul de servicii sociale este o persoană juridică. Ele anexează, cu titlu de

referință, o copie a unui document de identitate, o copie a unui dosar medical individual, dacă există, și a unei expertize medicale, dacă există. Organismul de administrare procedează la o evaluare a nevoilor persoanei în materie de servicii sociale și o înscrie într-un raport standardizat.

17. În conformitate cu articolul 40d din PPZSP, furnizorul de servicii sociale întocmește un plan individual după evaluarea nevoilor, în care sunt formulate obiectivele și sunt incluse activitățile pentru a satisface în special nevoile zilnice, de sănătate, de educație, de reabilitare sau alte nevoi.

18. Potrivit articolului 40e din PPZSP, furnizorul de servicii sociale ține un registru al clienților care conține date privind persoana și serviciul furnizat.

III. Situația de fapt și procedura preliminară

19. Momtrade Ruse OOD (denumită în continuare „Momtrade") este o societate cu răspundere limitată care oferă, în principal, servicii sociale ambulatorii. Ea a fost înregistrată, conform ZDDS, ca persoană impozabilă pe bază voluntară începând cu 24 iunie 2014. În plus, ea este, de asemenea, înregistrată la Agenția pentru Asistență Socială din cadrul Ministerului bulgar al Muncii și Politicii Sociale[3], ca furnizoare de servicii sociale sub forma punerii la dispoziție de asistenți personali, asistenți sociali și ajutoare la domiciliu pentru persoanele în vârstă.

20. Societatea Momtrade a fost supusă unui control fiscal pentru perioada cuprinsă între 24 iunie 2014 și 31 decembrie 2015. Obiectul controlului l-au constituit serviciile prestate unor persoane fizice de naționalitate germană și/sau austriacă, care par să aibă reședința în Germania sau Austria.

21. Pe baza contractelor încheiate cu aceste persoane fizice, Momtrade a detașat lucrători pentru îngrijire și ajutor domestic în gospodăriile clienților. Activitățile individuale sunt specificate într-un chestionar anexat la contracte. Acest chestionar a fost întocmit de o societate de intermediere înregistrată în Germania și, respectiv, în Austria, care furniza clienți societății Momtrade în baza unui contract de intermediere.

22. Activitățile menționate cuprind, pe lângă ajutorul în cadrul gospodăriei, îngrijirea persoanelor vârstnice cu probleme de sănătate, care nu se pot îngriji în mod autonom. În fiecare contract este indicat atât numele clientului, cât și denumirea intermediarului. Plățile efectuate de persoanele fizice către Momtrade sunt necontestate.

23. Autoritățile fiscale germane au inițiat un schimb de informații. În urma acestuia, s-a constatat că locul prestării acestor servicii se afla în Bulgaria. Prin urmare, acestea nu sunt supuse impozitării în Germania, ci trebuie să fie impozitate în Bulgaria, în conformitate cu ZDDS bulgară.

24. Pe baza documentelor prezentate de Momtrade, autoritățile responsabile pentru perceperea impozitelor din Bulgaria au constatat că nu exista un acord pentru furnizarea de „servicii sociale", întrucât nu erau specificate nevoile individuale ale clienților. Ele au considerat că, din cauza prestării *de facto* a serviciului într-un alt stat membru, pe lângă ZSP, erau de asemenea relevante dreptul german și cel austriac. Pentru ca Momtrade să beneficieze de o scutire în temeiul articolului 40 punctul 1 din ZDDS, aceasta trebuie să prezinte dovezi care să confirme, în conformitate cu dreptul celuilalt stat membru relevant, caracterul social al serviciilor prestate pe teritoriul acestuia.

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

25. În orice caz, prin decizia de verificare fiscală din 4 octombrie 2018, societății Momtrade i s-a refuzat scutirea fiscală a serviciilor. Ea a introdus o acțiune împotriva acestei decizii. Instanța judecătorească de prim grad de jurisdicție, Administrativen sad Ruse (Tribunalul Administrativ din Ruse, Bulgaria), a considerat că articolul 40 punctul 1 din ZDDS corespunde articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Pentru ca scutirea prevăzută la articolul 40 punctul 1 din ZDDS să poată fi aplicată, persoana controlată trebuia să dovedească faptul că activitatea are un caracter social atât în temeiul dreptului bulgar, cât și în temeiul dreptului statului membru pe teritoriul căruia sunt prestate serviciile. Tribunalul a considerat că, evaluat în raport cu reglementarea bulgară, acest caracter social nu a fost stabilit. Aceasta ar presupune o evaluare socială obligatorie a nevoilor persoanei, care, în acest caz, nu a fost efectuată și nici documentată.

26. Momtrade nu ar fi prezentat cererile de furnizare de servicii sociale, evaluările sociale, rapoartele de propuneri, planurile individuale și registrul de clienți, impuse de legislația bulgară, ci doar contractele și chestionarele aferente acestora.

27. În plus, serviciile legate de îngrijirea persoanelor vârstnice nu ar fi sociale în sensul articolului 40 punctul 1 din ZDDS, întrucât se oferă doar ajutor în legătură cu gospodăria. Lucrătorii nu erau obligați să desfășoare activități legate de starea de sănătate a persoanelor. Ei nu dispuneau nici de o pregătire care să sugereze că ar fi fost în măsură să ofere îngrijire medicală.

28. Prin urmare, instanța de prim grad de jurisdicție a confirmat în mare parte obligațiile fiscale stabilite prin decizia de verificare fiscală. Momtrade a declarat recurs împotriva acestei hotărâri. Problema care se ridică la instanța de recurs competentă este pe baza căror criterii trebuie să se aprecieze dacă activitățile în discuție sunt sociale.

29. Prin urmare, Varhoven administrativen sad (Curtea Supremă Administrativă din Bulgaria) a decis să suspende procedura și să adreseze Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite unei societăți comerciale înregistrate ca prestator de servicii sociale într-un stat membru (în speță Bulgaria) să se prevaleze de această dispoziție pentru a obține o scutire fiscală pentru serviciile sociale pe care le prestează către persoane fizice resortisante ale altor state membre, pe teritoriul acestor state membre? Pentru răspunsul la această întrebare este relevantă împrejurarea că destinatarii serviciilor i-au fost trimiși prestatorului de societăți comerciale de intermediere înregistrate în statele membre în care sunt prestate serviciile?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, pe baza căror criterii și în temeiul cărui drept – în temeiul dreptului bulgar și/sau în temeiul dreptului austriac și german – trebuie să se aprecieze, cu ocazia interpretării și a aplicării dispoziției de drept al Uniunii citate, dacă societatea controlată este «un organism recunoscut […] ca având un caracter social» și se consideră că s-a făcut dovada că prestările de servicii sunt «direct legate de ajutorul social și securitatea socială»?

3) Potrivit acestei interpretări, înregistrarea unei societăți comerciale ca prestator de servicii sociale, astfel cum sunt definite în dreptul național, este suficientă pentru a considera că această societate constituie un «organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social»?”

30. În cadrul procedurii în fața Curții, Administrația fiscală din Republica Bulgaria și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Curtea a decis, în temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

IV. Apreciere juridică

31. Întrucât răspunsurile la prima și la a treia întrebare pot fi deduse într-un mod relativ neechivoc din Directiva TVA și, respectiv, din jurisprudența Curții, vom aborda mai întâi aceste întrebări (a se vedea secțiunile A și B de mai jos). Vom analiza apoi a doua întrebare, care conține două părți ce trebuie examinate separat. În primul rând, instanța de trimitere solicită o interpretare a noțiunii de „servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială” și a modului în care acestea trebuie să fie dovedite. În această privință, discuția vizează existența unui serviciu care, în sine, este scutit de impozit (a se vedea secțiunea C de mai jos), care este furnizat de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute. În al doilea rând, este necesar să se clarifice modul în care trebuie să fie interpretată noțiunea de „stat membru în cauză”, ce recunoaște aceste „alte organisme” drept organisme cu caracter social, astfel încât acestea să intre în domeniul de aplicare al scutirii fiscale în ceea ce privește personalul (a se vedea secțiunea D de mai jos).

A. Aplicabilitatea directă a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA (prima întrebare)

32. Prima întrebare urmărește să clarifice dacă Momtrade poate să invoce în mod direct articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Din jurisprudența Curții [4] rezultă că, în lipsa unor măsuri de transpunere adoptate în termenul prevăzut, un particular poate invoca dispozițiile unei directive care par a fi necondiționate și suficient de precise în ceea ce privește conținutul lor în raport cu orice dispoziții naționale care nu sunt conforme cu directiva. Aceasta presupune că dispozițiile menționate sunt de natură să stabilească drepturi pe care individul le poate invoca împotriva statului.

33. În această privință, Curtea a statuat deja, în ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, că această dispoziție [sau dispoziția predecesoare de la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă), care avea un conținut identic] enumeră în mod suficient de precis și necondiționat activitățile care sunt scutite [5].

34. Cu toate acestea, noțiunea de „organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” oferă statelor membre o putere de apreciere în ceea ce privește recunoașterea anumitor organisme ca având un caracter social [6]. Atât timp cât statele membre respectă limitele puterii de apreciere care le este acordată la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, un particular nu poate obține, cu efect față de statul membru în cauză, statutul de organism cu caracter social prin invocarea acestei dispoziții [7].

[4] Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 51), Hotărârea din 26 septembrie 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, punctul 36), și Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punctul 25).

[5] Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 53). În Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 47), se vorbește despre noțiuni autonome ale dreptului Uniunii, care trebuie să primească o definiție la nivelul Uniunii Europene.

[6] Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 41 referitor la punctul 15 din anexa III).

[7] Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 55).

35. Cu toate acestea, atunci când un particular revendică statutul de instituție cu caracter social, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile competente au respectat limitele puterii de apreciere în aplicarea principiilor dreptului Uniunii, în special a principiului egalității de tratament [8]. În această privință, particularul poate invoca, în acest caz, articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, în pofida puterii de apreciere acordate [9].

36. În ceea ce privește prima întrebare a instanței de trimitere, trebuie să se precizeze că acest lucru se aplică indiferent dacă locul prestării de servicii este determinat în conformitate cu principiul țării de destinație sau cu principiul țării de origine, precum și indiferent dacă un intermediar a organizat acest serviciu.

B. Cu privire la cerințele unei recunoașteri efective (a treia întrebare)

37. A treia întrebare urmărește să stabilească dacă înregistrarea unei societăți comerciale ca furnizoare de servicii sociale este suficientă pentru a putea considera că un organism este efectiv recunoscut în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

38. Este de competența autorităților naționale să stabilească ce entități trebuie să fie recunoscute ca având un caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA [10]. Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici modalitățile pentru recunoașterea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public. Prin urmare, este în principiu de competența dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora o asemenea recunoaștere poate fi acordată unor astfel de organisme [11].

39. În această privință, din jurisprudența Curții decurge că, cu ocazia recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public, revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, obligația de a lua în considerare mai multe elemente.

40. Printre acestea pot figura existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, fiscale sau de securitate socială, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială, în special atunci când operatorii

[8] Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 45), și Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 56).

[9] Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 32), și Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 61).

[10] Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 57).

[11] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 69), Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 43), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctele 32 și 34), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 26).

privați întreține raporturi contractuale cu aceste organisme [12]. De asemenea, pot fi luate în considerare obiectivele urmărite de o entitate în ansamblul său și consecvența angajamentului său social [13].

41. Din această jurisprudență decurge totodată că statele membre nu sunt libere să califice entități private cu scop lucrativ (precum, în speță, Momtrade) ca organisme având un caracter social doar din cauza faptului că aceste entități prestează și servicii cu caracter social [14]. Prin urmare, simplul fapt că o societate comercială este înregistrată ca furnizor de servicii sociale la o agenție de stat nu poate fi suficient în sine pentru a concluziona, fără nicio eroare de apreciere, că aceasta este recunoscută ca instituție cu caracter social. Situația ar putea fi diferită dacă o astfel de înregistrare ar fi însoțită de o examinare pe fond a aspectelor menționate mai sus, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

C. Cu privire la evaluarea prestărilor de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială (a doua parte a celei de a doua întrebări)

42. A doua parte a celei de a doua întrebări privește evaluarea unei prestări de servicii scutite atât în ceea ce privește criteriile, cât și în ceea ce privește dreptul aplicabil și dovezile necesare în acest scop. Din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA rezultă că scutirea prevăzută de această dispoziție se aplică numai prestărilor de servicii și livrărilor de bunuri „direct legate de ajutorul social și securitatea socială”. Prin urmare, existența unei prestări de servicii scutite rezultă exclusiv din dreptul Uniunii.

43. Potrivit jurisprudenței Curții, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă [15]. Cu toate acestea, ele nu ar trebui să fie interpretate în mod prea restrictiv [16], deoarece interpretarea acestor termeni trebuie totuși să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA și să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective. Potrivit Curții, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod ce ar priva aceste scutiri de efecte [17].

[12] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 70), Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 44), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 35), Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 20), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 31 și jurisprudența citată).

[13] Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 45).

[14] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 72), Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctele 42 și 44), și Hotărârea din 28 iulie 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punctele 61 și 63).

[15] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 57), Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28), Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 17), Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22), și Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 12).

[16] Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 32 vorbește despre „nu […] în mod prea restrictiv”).

[17] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 57), Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28), Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 17), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 22).

44. Astfel, Curtea impune o interpretare teleologică a normelor de scutire fiscală, care să țină seama de obiectivele scutirii fiscale și de principiul neutralității. La interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, trebuie să se țină seama de asemenea de articolul 134 litera (a), potrivit căruia prestările de servicii în cauză trebuie să fie esențiale pentru operațiunile legate de ajutorul social și de securitatea socială [18].

45. În acest context, Curtea a statuat deja că, în principiu, sunt direct legate de ajutorul social și securitatea socială, în sensul acestei dispoziții, serviciile de îngrijire generală și de ajutor în gospodărie prestate de un centru de îngrijire ambulatorie unor persoane aflate în stare de dependență fizică sau financiară [19]. Acest lucru este de asemenea valabil în ceea ce privește serviciile furnizate persoanelor care au nevoie de asistență psihologică și care servesc la protejarea acestora în cadrul acțiunilor vieții civile, dacă persoanele în cauză riscă să își prejudicieze propriile interese, fie ele financiare sau de altă natură [20]. Acest lucru nu include însă punerea la dispoziție de lucrători, deoarece aceasta nu constituie în sine un serviciu de interes general furnizat în sfera socială. În această privință, nu este relevant dacă lucrătorii în cauză sunt lucrători în domeniul îngrijirii și nici dacă aceștia sunt puși la dispoziția unor organisme de îngrijire recunoscute [21].

46. Statul membru căruia directiva îi atribuie competența de impozitare este cel chemat să decidă dacă prestația în cauză este scutită. În dreptul privind TVA-ul, acest lucru se face prin intermediul locului de prestare. În cazul prestărilor de servicii către persoane impozabile, acesta este, în principiu, în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA, locul în care destinatarul prestației și-a stabilit sediul activității sale economice (principiul țării de destinație). În cazul serviciilor prestate către o persoană neimpozabilă, acesta este, în conformitate cu articolul 45 din Directiva TVA, locul în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice (principiul țării de origine). În unele dispoziții speciale privind locul (cum este, de exemplu, articolul 54 din Directiva TVA), dreptul de impozitare se bazează pe locul în care activitățile se desfășoară efectiv (principiul locului de desfășurare a activității).

47. În cazul de față, serviciile în cauză sunt servicii prestate unor persoane neimpozabile, astfel încât statul căruia îi revine dreptul de impozitare este Bulgaria, în conformitate cu articolul 45 din Directiva TVA. Prin urmare, Legea bulgară privind TVA-ul este cea care, dacă a transpus corect Directiva TVA, determină dacă a fost efectuată o prestare de servicii scutită. În această privință, este irelevant dacă legislația germană sau austriacă privind impozitul pe cifra de afaceri ar evalua, de asemenea, prestarea de servicii în cauză drept o prestație de ajutor social scutită. Totuși, într-o materie de drept armonizată cum este dreptul privind TVA-ul, evaluarea ar trebui să fie, în mod ideal, aceeași.

48. Instanța de trimitere este cea care trebuie să evalueze dacă reglementările corespunzătoare din ZDDS transpun corect Directiva TVA. În cazul în care nu aceasta este situația, persoana impozabilă poate – după cum s-a explicat mai sus (punctul 32 și următoarele) – să invoce în mod direct Directiva TVA. În ambele cazuri, persoana impozabilă are obligația de a coopera în ceea ce

[18] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 59), și Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 31); a se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 9 februarie 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, punctul 25).

[19] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 62), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 23); a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 44).

[20] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 63).

[21] Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punctul 28).

privește evaluarea aspectului dacă prestările de servicii în cauză sunt totodată prestări de servicii scutite. Aceasta poate include, de asemenea, păstrarea de probe. În schimb, Directiva TVA nu prevede ce fel de dovezi sunt acestea și cum trebuie să fie furnizate.

49. În absența unei astfel de dispoziții de drept al Uniunii, definirea cerințelor de probă ține de competența statelor membre (principiul autonomiei procedurale). După cum Curtea a statuat deja, ele au, în această privință, o marjă de manevră [22] și pot stabili singure modalitățile. Cu toate acestea, modalitățile nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor situații similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și nici să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) [23].

50. În speță, nu poate fi identificată o încălcare a principiului echivalenței. Nici o încălcare a principiului efectivității nu poate fi identificată. Este evident că, pentru a verifica dacă există de asemenea o prestare de servicii scutită, sunt adecvate, necesare și, în majoritatea cazurilor, rezonabile anumite dovezi. Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât prestările de servicii sunt efectuate în afara sferei de control al autorităților fiscale bulgare (în acest caz, în Germania sau Austria). În principiu, nu ni se pare că acest lucru face practic imposibilă utilizarea scutirii fiscale. În cele din urmă, această evaluare revine, însă, instanței de trimitere.

D. Cu privire la recunoașterea organismelor de către „statul membru în cauză” (prima parte a celei de a doua întrebări)

1. Descrierea problemei

51. Prin urmare, Bulgaria decide în ceea ce privește existența unei prestări de servicii direct legate de ajutorul social. Cu toate acestea, articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA prevede, în plus, că acest serviciu trebuie să fie prestat de o anumită persoană impozabilă. Serviciile scutite de acest tip pot fi prestate numai de „cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

52. Întrucât, în speță, numai ultima variantă poate fi luată în considerare, elementul decisiv este dacă Momtrade este un astfel de organism recunoscut. Este posibil ca Momtrade să fi fost recunoscută de Bulgaria ca fiind un astfel de organism, deși simplul fapt că o societate comercială este înregistrată ca furnizoare de servicii sociale la o agenție de stat nu este, în sine, suficient (a se vedea punctul 40 și următoarele de mai sus). La locul de desfășurare a activității, respectiv în țările de destinație, Germania și Austria, Momtrade nu pare să fi fost recunoscută ca fiind un astfel de organism. Presupunând că Bulgaria a recunoscut efectiv Momtrade ca fiind un astfel de organism, pentru a răspunde la prima parte a celei de a doua întrebări, este necesar să se clarifice care „stat membru în cauză” trebuie să ia această decizie de recunoaștere.

[22] A se vedea, cu privire la lipsa unei dispoziții privind aplicarea de dobânzi în dreptul privind TVA-ul: Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 37), Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20 – autonomia), Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 39), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 29).

[23] Hotărârea din 16 iulie 2020, UR (Supunerea avocaților la plata TVA-ului) (C-424/19, EU:C:2020:581, punctul 25), Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 58), Hotărârea din 10 iulie 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punctul 54), Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20), Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 17), și Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 24).

53. Directiva TVA se referă numai la „statul membru în cauză”. La prima vedere, „statul membru în cauză” este de asemenea statul membru al locului de prestare a serviciilor în sensul reglementării privind TVA-ul. La urma urmei, după cum susține, de exemplu, Comisia în observațiile sale, acesta trebuie să efectueze impozitarea.

54. Cu toate acestea, normele privind locul de prestare a serviciilor tocmai au fost modificate începând cu 1 ianuarie 2010 [24]. Scopul acestei modificări a fost de a ține seama de caracterul de taxă pe consum al TVA-ului [25] și în ceea ce privește dreptul de impozitare al statului membru în cauză. Prin urmare, în principiu, statul în care are loc consumul ar trebui să aibă dreptul de impozitare (principiul țării de destinație). Însă, dacă acest lucru ridică probleme de punere în aplicare – precum în cazul prestărilor de servicii către persoane neimpozabile, a se vedea articolul 45 din Directiva TVA – se aplică principiul țării de origine. Nu considerăm însă că această rațiune a principiului țării de origine – evitarea deficiențelor de punere în aplicare – poate fi transpusă în mod automat în privința celei a recunoașterii altor organisme în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

55. Cea mai simplă soluție ar putea fi să se ia în considerare, și în această privință, țara de origine. În favoarea acesteia pledează faptul că locul de prestare a serviciilor către persoane neimpozabile este, în mod normal, țara de origine, care are și dreptul de impozitare. În speță, Bulgaria ar fi competentă pentru recunoaștere. Pe de altă parte, în ipoteza acestei soluții, un stat membru care impune cerințe deosebit de stricte (de exemplu, în ceea ce privește calitatea) în materie de recunoaștere ar face mai dificilă prestarea de servicii transfrontaliere direct legate de ajutorul social pentru întreprinderile situate pe teritoriul său. Pe de altă parte, în caz contrar, ar fi un avantaj pentru astfel de întreprinderi să se stabilească în statul care impune cerințele de recunoaștere cele mai simple. În ambele cazuri, în țara de destinație – țara în care se beneficiază de prestarea serviciului și în care această prestare este consumată – s-ar crea în mod inevitabil denaturări ale concurenței.

56. Or legislația privind TVA-ul a fost armonizată tocmai pentru că are, în sine, o legătură specială cu piața internă și pentru că astfel de denaturări ale concurenței trebuie să fie evitate. De aceea, Directiva TVA se bazează pe temeiul de competență prevăzut la articolul 113 TFUE și, spre deosebire de alte impozite (în special, spre deosebire de impozitele pe venit), nu trebuie să îndeplinească condițiile speciale prevăzute la articolul 115 TFUE.

57. Prin urmare, pare discutabil ca „statul membru în cauză” să poată fi, într-adevăr, statul locului de prestare a serviciilor în sensul reglementării privind TVA-ul. Acest lucru este cu atât mai valabil cu cât locul de prestare depinde de calitatea destinatarului prestației. În cazul în care unul și același serviciu ar fi prestat în unul și același stat membru (străin) către o persoană neimpozabilă (de exemplu, prestații de îngrijire către o persoană fizică) și către o persoană impozabilă (de exemplu, prestații de îngrijire în calitate de subcontractant pentru furnizarea de servicii către un cămin de bătrâni), ar fi necesare în acest scop două recunoașteri, deoarece locul de prestare este o dată în țara de destinație (țara străină) și o dată în țara de origine (pe teritoriul național).

[24] Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11).

[25] A se vedea printre altele considerentul (3) al Directivei 2008/8/CE.

2. Modul de redactare

58. Noțiunea de „organism recunoscut de statul membru în cauză” este utilizată numai în unele dispoziții de scutire, în timp ce alte dispoziții de scutire menționează doar „instituții recunoscute” [a se vedea de exemplu articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA].

59. Fie și numai din această comparație a modului de redactare se poate concluziona că este probabil ca „statul membru în cauză” să însemne altceva decât statul care deține dreptul de impozitare. Într-adevăr, interpretarea conform căreia prin stat membru în cauză se înțelege întotdeauna statul membru care este de asemenea autorizat să impoziteze operațiunea face ca formularea în ansamblu să fie superfluă. Astfel, în lipsa acestei formulări, statul membru în care se află locul de prestare în sensul reglementării privind TVA-ul și care, prin urmare, are dreptul de impozitare este întotdeauna cel care examinează condițiile faptului impozabil și poate face uz de puterea de apreciere corespunzătoare.

60. Prin urmare, chiar modul de redactare indică faptul că „statul membru în cauză” nu este întotdeauna statul membru care este autorizat să impoziteze tranzacția.

3. Luarea în considerare a genezei

61. Această concluzie este susținută și de geneza dispoziției. În dispoziția care a precedat Directiva TVA, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA era reglementată la articolul 13 din A șasea directivă. Cu toate acestea, conform titlului de la acea dată, acest articol se referea numai la „scutiri aplicabile pe teritoriul național”.

62. Potrivit considerentului (3), prin adoptarea Directivei TVA, s-a efectuat doar reformarea structurii și a formulării, fără a aduce modificări de fond legislației în vigoare. Totuși, modificările pe fond efectuate sunt enumerate exhaustiv în cadrul dispozițiilor ce reglementează transpunerea și intrarea în vigoare a directivei. Referitor la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, nu se prevede nimic în această privință.

63. Ținând seama de A șasea directivă, se poate, prin urmare, considera că o scutire aplicabilă *pe teritoriul național* se referea, în principal, la prestări de servicii furnizate de „cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”, care erau, în mod normal, stabilite pe teritoriul național și care își prestează serviciile pe teritoriul național. Statul membru în cauză, care trebuie să efectueze recunoașterea, ar fi, în acest caz, cel în care a fost prestat serviciul. Acest lucru ar fi în concordanță cu principiul țării de destinație.

4. Interpretare teleologică

64. O interpretare teleologică se opune, la rândul său, utilizării dispozițiilor privind locul de prestare pentru a determina „statul membru (statele membre) în cauză” care decid(e) cu privire la recunoaștere. După cum s-a explicat mai sus, dispozițiile privind locul de prestare au ca obiectiv să atribuie baza de impozitare pentru livrările și prestările de servicii transfrontaliere unuia dintre statele membre eligibile. În acest scop, se pot aplica diferite principii, care fie țin seama mai mult de caracterul de impozit pe consum (principiul țării de destinație, principiul locului de desfășurare a activității), fie țin seama mai mult de principiul unei administrări fiscale eficiente (principiul țării de origine).

65. În opinia noastră, însă, scopul scutirii de la plata TVA-ului prevăzute de la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA și legătura cu o recunoaștere oficială de către „statul membru în cauză” este unul diferit. Astfel, obiectivul esențial nu este o punere în aplicare a caracterului de impozit pe consum sau o administrare fiscală eficientă, ci mai ales finanțarea sistemelor sociale respective ale statelor membre.

66. Obiectivul acestei scutiri este, de fapt, de a reduce costul acestor servicii și, astfel, de a le face mai accesibile particularilor care ar putea beneficia de ele [26]. Întrucât cea mai mare parte a acestor costuri este suportată de sistemele sociale ale statelor membre, scutirea servește, prin urmare, totodată la finanțarea sistemelor sociale ale statelor membre.

67. Acesta este motivul pentru care Curtea a statuat deja în mai multe rânduri că, în recunoașterea altor organisme, statul membru nu își depășește puterea de apreciere atunci când solicită ca costurile serviciilor de îngrijire ambulatorie respective să fi fost suportate, în totalitate sau în cea mai mare parte, de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social [27].

68. Însă, dacă, pe de o parte, recunoașterea unui alt organism ține de puterea de apreciere a statului membru, iar pe de altă parte, scutirea este menită să reducă costurile tratamentului medical, care sunt suportate preponderent de sistemele respective de securitate socială, atunci nu poate fi decisiv locul de prestare în sensul reglementării privind TVA-ul. Astfel, în cazul serviciilor transfrontaliere, pare greu de imaginat că ar trebui să țină de puterea de apreciere a țării de origine (în speță, Bulgaria) dacă sistemele sociale din țările de destinație (în speță sistemul german sau cel austriac) ar trebui sau nu să suporte sarcina TVA-ului.

69. Acest lucru ar explica de asemenea motivul pentru care legiuitorul Uniunii se referă în mod explicit la o recunoaștere de către statul membru în cauză. Din punct de vedere teleologic, statul membru în cauză este cel ale cărui sisteme sociale sunt afectate de prestarea serviciului și care, prin urmare, trebuie să fie în măsură să decidă cu privire la recunoașterea prestatorului ca organism cu caracter social.

70. În sfârșit, această interpretare este susținută de formularea articolului 133 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA. Potrivit acesteia, statul membru poate supune acordarea scutirii în favoarea „altor organisme” condiției aprobării, de către autoritățile competente, a prețurilor practicate de aceste organisme. Această prevedere se poate referi numai la autoritățile din țara de destinație. Dacă aprobarea prețurilor la fața locului depinde de autoritățile competente din țara de destinație, rezultă în mod necesar că „statul membru în cauză”, care decide cu privire la recunoaștere, trebuie să fie statul membru al țării de destinație.

[26] Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 29), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 41), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 30).

[27] Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 37); a se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 39), și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 53). În mod similar, în legătură cu tratamentele medicale scutite: Hotărârea din 7 aprilie 2022, I (Scutirea de TVA a spitalizării și a îngrijirilor medicale) (C-228/20, EU:C:2022:275, punctul 61), și Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punctele 30 și 31).

5. Luarea în considerare a principiului neutralității

71. În plus, interpretarea potrivit căreia statul membru competent pentru recunoaștere în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA este statul membru ale cărui sisteme de securitate socială plătesc în mod normal serviciile, iar nu statul membru în care se află locul prestării de servicii în sensul Directivei TVA, este conformă cu principiul neutralității.

72. Principiul neutralității se opune tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni [28]. Întreprinderile aflate în concurență unele cu altele trebuie, în principiu, să fie tratate în mod egal în scopuri de TVA.

73. Concurența între căminele de bătrâni, organismele de drept public și alte organisme recunoscute (de statul membru în cauză) are loc, în principiu, acolo unde prestările de servicii sunt furnizate și plătite. În această privință, Momtrade concurează, în principal, cu organisme care furnizează prestări de servicii comparabile în Germania sau Austria. Această concurență ar putea fi denaturată în mod semnificativ dacă statele membre ar putea influența costurile activității în țara de destinație prin propria practică de recunoaștere în țara de origine.

74. Această denaturare a concurenței ar avea loc în toate situațiile în care practica de recunoaștere diferă în statele membre. Puterea de apreciere acordată statelor membre în această privință (a se vedea punctul 38 și următoarele de mai sus) este de natură să excludă o practică uniformă. Statul membru care impune cele mai stricte cerințe de recunoaștere ar dezavantaja întreprinderile care își au sediul activității economice pe teritoriul său în ceea ce privește prestările de servicii vizate de articolul 45 din Directiva TVA. Statul membru care impune cele mai simple condiții de recunoaștere ar favoriza întreprinderile care își au sediul activității economice pe teritoriul său în ceea ce privește prestările de servicii vizate de articolul 45 din Directiva TVA.

75. În consecință, Bulgaria emite o decizie de recunoaștere – astfel cum a susținut administrația fiscală bulgară – care este valabilă numai pentru serviciile prestate pe teritoriul Bulgariei. În speță, Germania și Austria ar trebui, prin urmare, să decidă dacă Momtrade trebuie să fie recunoscută ca fiind un organism cu caracter social.

76. Momtrade va trebui să prezinte această decizie autorităților fiscale bulgare. În temeiul principiului încrederii reciproce [29], aceasta ar trebui să fie recunoscută în Bulgaria. Ulterior, autoritățile fiscale bulgare ar trebui să mai verifice doar dacă există și o prestare de servicii scutită direct legată de ajutorul social și de securitatea socială în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. În caz contrar, prestarea de servicii este impozabilă; în caz afirmativ, prestarea de servicii este scutită de la plata impozitului. Orice litigii privind aspectul dacă decizia de recunoaștere a fost lipsită de erori de apreciere ar trebui să fie soluționate în statul ale cărui sisteme sociale ar trebui, în mod normal, să suporte costurile, așadar, în țara de destinație.

[28] A se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30), Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 22).

[29] A se vedea, cu privire la acest principiu, în contextul cooperării în materie de justiție penală: Hotărârea din 12 mai 2021, Bundesrepublik Deutschland (Notificare roșie a Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, punctul 80 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 28 septembrie 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, punctul 43).

77. Totuși, această interpretare are drept consecință că valoarea veniturilor din TVA din Bulgaria este influențată indirect de decizia de recunoaștere a unui alt stat membru (în speță, Germania și Austria). Considerăm, însă, că acest lucru este justificat de obiectivul special al articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA (reducerea costurilor sistemelor sociale respective – a se vedea punctul 65 și următoarele) și de principiul neutralității concurențiale.

V. Concluzie

78. Așadar, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) după cum urmează:

1) Particularul poate invoca în mod direct articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA împotriva statului membru de impozitare, în pofida puterii de apreciere acordate statelor membre prin această dispoziție. Acest lucru este valabil indiferent dacă locul de prestare este determinat în conformitate cu principiul țării de destinație sau cu principiul țării de origine și indiferent dacă un intermediar a organizat acest serviciu.

2) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că statul membru în cauză care ia decizia de recunoaștere a altor organisme este cel în care serviciile sunt efectiv prestate și al cărui sistem de securitate socială plătește în mod normal aceste servicii. În cazul serviciilor transfrontaliere, acesta poate fi, de asemenea, un stat membru căruia directiva nu îi atribuie competența de impozitare corespunzătoare prin intermediul locului de prestare a serviciilor.

   Pe de altă parte, aspectul dacă prestația în cauză este un serviciu direct legat de ajutorul social și de securitatea socială și dacă acest lucru este dovedit suficient trebuie să fie evaluat de statul membru căruia Directiva privind locul de prestare îi atribuie competența de impozitare, exclusiv în temeiul dreptului propriu [în ipoteza în care acesta transpune corect articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA].

3) Simplul fapt că o societate comercială este înregistrată ca prestator de servicii sociale la o agenție de stat nu este, în sine, suficient pentru a concluziona că este recunoscută, fără eroare de apreciere, în calitate de organism cu caracter social.