Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 1 grudnia 2022 r.[1]

**Sprawa C-620/21**

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa VAT – Artykuł 132 ust. 1 lit. g) – Zwolnienie usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną – Podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym – Dane państwo członkowskie uznające społeczny charakter podmiotu

## I. Wprowadzenie

1. Rozwój demograficzny i globalizacja mają wpływ również na unijne prawo VAT. Ilustruje to niniejsza sprawa. Przedsiębiorstwo z siedzibą w Bułgarii wysyła swoich pracowników do państw na obszarze całej Unii, m.in. do osób (fizycznych) zamieszkałych w Niemczech i Austrii, które potrzebują pomocy w gospodarstwie domowym i opieki ze względu na podeszły wiek lub stan zdrowia. Miejsce świadczenia tych usług na rzecz osób fizycznych znajduje się zasadniczo w siedzibie usługodawcy, a zatem w tym przypadku w Bułgarii. W związku z tym prawo bułgarskie ma zastosowanie, jeśli chodzi o odpowiednie opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej, a tym samym również zwolnienie z podatku tych usług, które są wykonywane w Niemczech lub Austrii.

2. Przedmiotowe zwolnienie podatkowe obejmuje usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, które są świadczone przez „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie". Zasadnicze pytanie brzmi: które „dane państwo członkowskie" powinno tu być brane pod uwagę. Czy chodzi tu o państwo, na którego terytorium świadczone są uprzywilejowane usługi (państwo przeznaczenia), ponieważ usługa jest zazwyczaj opłacana przez systemy zabezpieczenia społecznego tego państwa? A może chodzi o państwo, któremu faktycznie przysługiwałby przychód podatkowy, gdyby usługa nie była zwolniona? W przypadku usług na rzecz osób niebędących podatnikami, jak tutaj, byłoby to państwo pochodzenia; w przypadku usług na rzecz podatników (np. na rzecz szpitala za granicą) – państwo przeznaczenia.

[1] Język oryginału: niemiecki.

3. Oba rozwiązania prowadzą do problemów praktycznych. Jeżeli państwo członkowskie przeznaczenia podejmuje decyzję o uznaniu, państwo członkowskie pochodzenia może mieć trudności z weryfikacją tej decyzji, chociaż może ona mieć pośredni wpływ na jego przychody podatkowe. Jeżeli państwo członkowskie pochodzenia jest właściwe do uznania, wówczas takie państwo członkowskie z bardzo liberalnym podejściem w zakresie uznawania mogłoby stać się idealnym miejscem dla transgranicznych usług opieki. Mogłoby to spowodować zakłócenia konkurencji z przedsiębiorstwami mającymi siedzibę w państwie przeznaczenia, czego właśnie zharmonizowany system VAT ma za zadanie unikać.

4. Ze względu jednak na to, że rozwiązanie może być tylko jedno, Trybunał musi w tym przypadku rozstrzygnąć, czy o zwolnieniu podatkowym transakcji określonych, uznanych przez „dane państwo członkowskie" podmiotów decydować ma zawsze państwo miejsca świadczenia dla celów VAT (w tym przypadku Bułgaria), czy też zawsze państwo przeznaczenia (w tym przypadku Niemcy lub Austria).

## II. Ramy prawne

### *A. Prawo Unii*

5. Ramy prawa Unii określa dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT")[2].

6. Artykuł 45 dyrektywy VAT dotyczy miejsca dostawy na rzecz osoby niebędącej podatnikiem i brzmi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu".

7. Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT reguluje zwolnienie z podatku:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

g) świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie".

[2] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) w brzmieniu obowiązującym w latach objętych sporem (2014–2015); w tym zakresie ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2013/61/UE z dnia 17 grudnia 2013 r. (Dz.U. 2013, L 353, s. 5).

8. Artykuł 133 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim uzależnić przyznanie powyższego zwolnienia od spełnienia określonego warunku:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego każdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen lub też, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT".

9. Artykuł 134 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, co następuje:

„1. Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu".

### *B. Prawo bułgarskie*

10. Dyrektywa VAT została wdrożona przez Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (ustawę o podatku od wartości dodanej, zwaną dalej „ZDDS").

11. Zgodnie z art. 21 ZDDS za miejsce wykonania usługi świadczonej na rzecz osoby niebędącej podatnikiem uważa się miejsce siedziby niezależnej działalności gospodarczej usługodawcy.

12. Zgodnie z art. 40 ZDDS zwolnionym świadczeniem jest wykonywanie usług opieki społecznej zgodnie z Zakon za sotsialnoto podpomagane (ustawy o pomocy społecznej, zwanej dalej „ZSP").

13. Zgodnie z art. 16 ZSP usługi opieki społecznej opierają się na ukierunkowanej pracy z zakresu opieki społecznej na rzecz danych osób w celu realizacji codziennej działalności lub integracji społecznej i są świadczone na podstawie indywidualnej oceny potrzeb, zgodnie z wolą i wyborem tych osób.

14. Zgodnie z art. 18 ZSP usługi opieki społecznej wykonywane są, między innymi, przez bułgarskie osoby prawne dopiero po wpisaniu do rejestru prowadzonego przez Agentsia za sozialno podpomagane (agencję ds. opieki społecznej, Bułgaria).

15. Zgodnie z definicją ustawową zawartą w § 1 pkt 6 przepisów uzupełniających do ZSP „usługi opieki społecznej" są działalnością ułatwiającą i rozszerzającą możliwość prowadzenia przez dane osoby samodzielnego życia, a zgodnie z pkt 7 „usługi opieki społecznej w społeczeństwie" są świadczone w środowisku rodzinnym lub zbliżonym do rodzinnego.

16. Zgodnie z art. 40 Pravilnik za prilagane na ZSP (regulaminu stosowania ZSP, zwanego dalej „PPZSP") osoby zamierzające korzystać z usług opieki społecznej składają pisemny wniosek, zgodnie ze swoim aktualnym adresem, do organu zarządzającego, gdy usługodawca świadczący usługi z zakresu opieki społecznej jest osobą prawną. Osoby te przedkładają do akt sprawy: kopię dokumentu tożsamości, kopię osobistej karty ambulatoryjnej, jeśli taką posiadają, a także kopię

decyzji przyjętej w następstwie badania lekarskiego, jeśli taką posiadają. Organ zarządzający przeprowadza ocenę potrzeb korzystania przez daną osobę z usług opieki społecznej, którą to ocenę wskazuje się w sprawozdaniu zgodnie z formularzem.

17. Zgodnie z art. 40d PPZSP po dokonaniu oceny potrzeb usługodawca świadczący usługi opieki społecznej przygotowuje indywidualny, zawierający wskazanie celów, plan obejmujący działalność z zakresu zaspokajania w szczególności codziennych, zdrowotnych, edukacyjnych, rehabilitacyjnych lub innych potrzeb.

18. Zgodnie z art. 40e PPZSP usługodawca świadczący usługi z zakresu opieki społecznej prowadzi rejestr usługobiorców, zawierający dane dotyczące osoby i świadczonej usługi.

## III. Stan faktyczny i postępowanie prejudycjalne

19. Momtrade Ruse OOD (zwana dalej „Momtrade") jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, której podstawowym przedmiotem działalności są pozaszpitalne usługi opieki społecznej. W dniu 24 czerwca 2014 r. spółka ta została dobrowolnie zarejestrowana na podstawie ZDDS jako podatnik. Jest również zarejestrowana w agencji ds. opieki społecznej przy bułgarskim ministerstwie pracy i polityki socjalnej [3] jako usługodawca świadczący usługi opieki społecznej polegające na zapewnieniu osobistych, socjalnych asystentów i pomocników domowych dla starszych osób.

20. U Momtrade przeprowadzono kontrolę podatkową za okres od dnia 24 czerwca 2014 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. Przedmiotem kontroli były usługi świadczone na rzecz różnych osób fizycznych, posiadających obywatelstwo niemieckie lub austriackie, które najwidoczniej mają miejsce zamieszkania w Niemczech lub Austrii.

21. Na podstawie umów zawartych z tymi osobami fizycznymi Momtrade oddelegowywało pracowników do domów zleceniodawców w celu opieki i pomocy w gospodarstwie domowym. Wykonywane czynności wyszczególnia się w załączonym do umowy kwestionariuszu. Kwestionariusz ten został sporządzony przez spółkę handlową będącą pośrednikiem zarejestrowanym w Niemczech względnie w Austrii, która na mocy umowy o pośrednictwo zapewniała Momtrade klientów.

22. Wskazana działalność obejmuje, poza pomocą w gospodarstwie domowym, również opiekę dla starszych osób z problemami zdrowotnymi, które nie mogą troszczyć się o siebie samodzielnie. W każdej z umów wskazano zarówno nazwisko zleceniodawcy, jak i nazwę pośrednika. Dokonane przez osoby fizyczne na rzecz Momtrade płatności nie są sporne.

23. Niemiecka administracja podatkowa wszczęła wymianę informacji. W jej następstwie ustalono, że miejscem wykonania usług jest Bułgaria. W związku z tym nie podlegają one opodatkowaniu w Niemczech i powinny zostać opodatkowane zgodnie z bułgarskim ZDDS w Bułgarii.

24. Na podstawie przedstawionych przez Momtrade dokumentów organy właściwe ds. poborów w Bułgarii stwierdziły, że brakuje uzgodnień umownych dotyczących świadczenia „usług opieki społecznej", ponieważ nie wskazano indywidualnych potrzeb klientów. Przyjęły one, że ze względu na faktyczne świadczenie usługi w innym państwie członkowskim, oprócz ZSP istotne

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

jest również prawodawstwo niemieckie i austriackie. Aby zastosować zwolnienie określone w art. 40 pkt 1 ZDDS w odniesieniu do spółki Momtrade, należało przedstawić dowody – zgodnie z prawodawstwem odpowiedniego innego państwa członkowskiego – wykazujące, że świadczone na jego terytorium usługi mają charakter usług opieki społecznej.

25. W każdym razie decyzją zapadłą w wyniku kontroli podatkowej z dnia 4 października 2018 r. odmówiono Momtrade zwolnienia podatkowego dla tych usług. Spółka wniosła przeciwko temu skargę. Sąd pierwszej instancji w niniejszej sprawie, Administrativen sad Ruse (sąd administracyjny w Ruse, Bułgaria), przyjął, że art. 40 pkt 1 ZDDS odpowiada art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Sąd ten jest zdania, że aby zastosować zwolnienie określone w art. 40 pkt 1 ZDDS, kontrolowany podmiot powinien wykazać, że wykonywana działalność ma charakter opieki społecznej zarówno zgodnie z prawodawstwem bułgarskim, jak i zgodnie z prawodawstwem państw członkowskich, na których terytorium są świadczone usługi. Sąd przyjął, że taki charakter nie został wykazany – mając na względzie bułgarskie uregulowanie prawne. Uregulowanie to zakłada dokonanie obowiązkowej socjalnej oceny potrzeb danej osoby, która w tym przypadku nie została przeprowadzona ani udokumentowana.

26. Zdaniem sądu Momtrade nie przedstawiło – wymaganych na mocy bułgarskich przepisów – wniosków o udzielenie opieki społecznej i ocen socjalnych, sprawozdań zawierających propozycje, indywidualnych planów i rejestru usługobiorców, lecz jedynie umowy i załączone do nich kwestionariusze.

27. Ponadto usługi związane z opieką nad osobami starszymi nie mają, zdaniem sądu, charakteru opieki społecznej w rozumieniu art. 40 pkt 1 ZDDS, ponieważ udziela się pomocy związanej wyłącznie z pomocą domową. Pracownicy nie są zobowiązani do wykonywania czynności związanych ze stanem zdrowia osób. Nie mają oni wykształcenia wskazującego na to, że mogliby świadczyć usługi z zakresu opieki medycznej.

28. Sąd pierwszej instancji w dużej mierze potwierdził więc należności podatkowe określone w decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej. Momtrade odwołało się od tej decyzji. Właściwa izba kasacyjna powinna odpowiedzieć na pytanie, na podstawie jakich kryteriów należy dokonać oceny, czy mamy do czynienia z opieką społeczną.

29. Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowił zatem zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wykładnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT umożliwia spółce handlowej zarejestrowanej jako usługodawca świadczący usługi opieki społecznej w danym państwie członkowskim (w niniejszym wypadku w Bułgarii) powołanie się na ten przepis w celu uzyskania zwolnienia dokonanych przez nią świadczeń dotyczących usług opieki społecznej na rzecz osób fizycznych będących obywatelami innych państw członkowskich na terytorium tych państw? Czy znaczenie dla odpowiedzi udzielonej na to pytanie ma okoliczność, że usługobiorcy są zapewniani usługodawcy za pośrednictwem spółek handlowych zarejestrowanych w państwach członkowskich, na których terytorium są świadczone usługi?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, w ramach wykładni i stosowania wspomnianego przepisu prawa Unii, według jakich kryteriów i zgodnie z którym prawem – bułgarskim czy też austriackim lub niemieckim – należy oceniać, czy kontrolowana spółka jest »podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym«, i uznać za wykazane wykonywanie świadczenia usług »ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną«?

3) Zgodnie z tą wykładnią, czy rejestracja spółki handlowej jako usługodawcy świadczącego usługi opieki społecznej – zdefiniowane w krajowym prawodawstwie – jest wystarczająca, aby przyjąć, że spółka stanowi »podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym« przez dane państwo członkowskie?".

30. W postępowaniu przed Trybunałem organy podatkowe Republiki Bułgarii oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał podjął decyzję o pominięciu rozprawy.

## IV. Ocena prawna

31. Ze względu na to, że na pytania pierwsze i trzecie można odpowiedzieć stosunkowo jasno na podstawie dyrektywy VAT względnie orzecznictwa Trybunału, najpierw zajmę się nimi (zob. w tej kwestii śródtytuły A i B poniżej). Następnie przejdę do pytania drugiego, które zawiera dwie podlegające oddzielnemu rozpatrzeniu części. Po pierwsze, sąd odsyłający zwraca się o wykładnię pojęcia usług „ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną" oraz o wskazanie sposobu ich wykazania. W tym zakresie chodzi o istnienie usługi, która sama w sobie jest zwolniona od podatku (zob. w tej kwestii śródtytuł C poniżej), a którą świadczą domy spokojnej starości, podmioty prawa publicznego lub inne uznane podmioty. Z drugiej strony należy wyjaśnić, jak należy interpretować pojęcie „danego państwa członkowskiego", które uznaje te „inne podmioty" za podmioty o charakterze społecznym, tak że są one objęte zakresem podmiotowego zwolnienia podatkowego (zob. w tej kwestii śródtytuł D poniżej).

### *A. Bezpośrednie zastosowanie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT (pytanie pierwsze)*

32. Pierwsze pytanie ma na celu wyjaśnienie, czy Momtrade może powoływać się bezpośrednio na art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Z orzecznictwa Trybunału [4] wynika, że w przypadku braku terminowej transpozycji jednostka może powoływać się na przepisy dyrektywy, które wydają się być bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne co do ich treści, kwestionując wszelkie przepisy krajowe, które nie są zgodne z dyrektywą. Zakłada to, że przepisy te mają taki charakter, iż ustanawiają prawa, których jednostka może dochodzić wobec państwa.

33. W tym kontekście Trybunał orzekł już w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, że przepis ten [lub mający identyczną treść poprzedzający go przepis art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy] wymienia w sposób wystarczająco precyzyjny i bezwarunkowy czynności zwolnione z podatku [5].

34. Jednakże określenie „podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie" daje państwom członkowskim swobodę w zakresie uznania społecznego charakteru niektórych podmiotów [6]. Dopóki państwa członkowskie przestrzegają granic swobody

[4] Wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 51); z dnia 26 września 2000 r., IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, pkt 36); z dnia 19 stycznia 1982 r., Becker (8/81, EU:C:1982:7, pkt 25).

[5] Wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 53). W wyroku z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 47) mowa jest o niezależnych pojęciach prawa Unii, które powinny zostać zdefiniowane na szczeblu Unii.

[6] Wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja (C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 41 dotyczący pkt 15 załącznika III).

uznania przyznanych im w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, jednostka nie może, powołując się na ten przepis, uzyskać – ze skutkiem wobec danego państwa członkowskiego – statusu podmiotu o charakterze społecznym [7].

35. Jeżeli jednak jednostka powołuje się na status podmiotu o charakterze społecznym, do sądów krajowych należy ustalenie, czy właściwe organy przestrzegały granic swobody uznania przy stosowaniu zasad prawa Unii, w szczególności zasady równego traktowania [8]. W tym zakresie jednostka może wówczas powołać się na art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, pomimo przyznanej swobody uznania [9].

36. W odniesieniu do pierwszego pytania sądu odsyłającego należy wyjaśnić, że ma to zastosowanie niezależnie od tego, czy miejsce świadczenia jest określone zgodnie z zasadą państwa przeznaczenia, czy też z zasadą państwa pochodzenia i niezależnie od tego, czy pośrednik zorganizował tę usługę.

### *B. W przedmiocie wymogów dotyczących skutecznego uznawania (pytanie trzecie)*

37. Trzecie pytanie dotyczy tego, czy rejestracja spółki handlowej jako podmiotu świadczącego usługi opieki społecznej jest wystarczająca, aby można było mówić o skutecznie uznanym podmiocie w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

38. Do organów krajowych należy określenie, które podmioty należy uznać za mające charakter społeczny w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT [10]. Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie określa warunków ani też sposobów uznania podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego za podmioty o charakterze społecznym. W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów [11].

39. W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że władze krajowe, w ramach uznania charakteru społecznego podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, powinny, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, uwzględnić szereg czynników.

40. Wśród tych czynników można wymienić: istnienie szczególnych przepisów, zarówno krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia społecznego, interes publiczny wynikający z działalności danego podatnika, to, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz to, czy koszty

7 Wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 55).

8 Wyroki: z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 45); z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 56).

9 Wyroki: z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 32); z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 61).

10 Wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 57).

11 Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 69); z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 43); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 32, 34); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26).

danych świadczeń są pokrywane ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego [12]. Można również uwzględnić wszystkie cele realizowane przez dany podmiot oraz trwałość jego działalności w zakresie pomocy społecznej [13].

41. Jednocześnie wynika z tego, że państwa członkowskie nie mogą swobodnie kwalifikować prywatnych podmiotów mających cele zarobkowe (jak w tym przypadku Momtrade) jako podmiotów o charakterze społecznym na tej tylko podstawie, że podmioty te również świadczą usługi o charakterze społecznym [14]. Dlatego sam fakt, że spółka handlowa jest zarejestrowana w agencji państwowej jako usługodawca świadczący usługi opieki społecznej, nie może być wystarczający do stwierdzenia, że została ona uznana za podmiot o charakterze społecznym bez przekroczenia granic swobody uznania. Co innego mogłoby mieć zastosowanie, gdyby ta rejestracja wiązała się z merytorycznym badaniem wyżej wspomnianych czynników, co musi sprawdzić sąd odsyłający.

### *C. W przedmiocie oceny usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną (pytanie drugie – część druga)*

42. Druga część pytania drugiego dotyczy oceny usługi zwolnionej, zarówno pod względem kryteriów, jak i obowiązującego prawa oraz wymaganych do tego dowodów. Z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wynika, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie wyłącznie do usług i dostaw towarów „ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną". Występowanie usługi zwolnionej z podatku wynika zatem wyłącznie z prawa Unii.

43. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcia użyte do określenia zwolnień, o których mowa w art. 132 dyrektywy VAT, należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika [15]. Jednakże nie należy ich również interpretować w sposób zbyt ścisły [16], ponieważ wykładnia tych pojęć musi być zgodna z wymogami zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT, oraz zgodna z celami, którym służą zwolnienia. Zdaniem Trybunału ta zasada ścisłej interpretacji nie oznacza zatem, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień przewidzianych w art. 132 należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków [17].

[12] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 70); z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 44); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 35); z dnia 12 marca 2015 r., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 20); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

[13] Wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja (C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 45).

[14] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 72); z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja (C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 42, 44); z dnia 28 lipca 2016 r., Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 61, 63).

[15] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 57); z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28); z dnia 12 marca 2015 r., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 17); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22); z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 12).

[16] Wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 32 mówi, iż pojęcie to nie wymaga stosowania „szczególnie wąskiej wykładni").

[17] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 57), z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28); z dnia 12 marca 2015 r., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 17); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22).

44. Trybunał postuluje zatem teleologiczną wykładnię przepisów o zwolnieniach podatkowych, która uwzględnia cele zwolnienia podatkowego i zasadę neutralności. Przy wykładni art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy również uwzględnić art. 134 lit. a), który wymaga w każdym wypadku, aby odnośne usługi były niezbędne do dokonywania transakcji w zakresie opieki i pomocy społecznej [18].

45. W tym kontekście Trybunał orzekł już, że co do zasady świadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagających pomocy pod względem fizycznym i ekonomicznym przez pozaszpitalną placówkę opiekuńczą są ściśle związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej w rozumieniu tego przepisu [19]. Podobnie za takie usługi należy również uznać usługi świadczone na rzecz osób cierpiących na zaburzenia umysłowe i mające na celu ochronę rzeczonych osób w zakresie czynności cywilnoprawnych, w sytuacji gdy osoby te narażone są na ryzyko naruszenia własnych interesów, zarówno finansowych, jak i innego rodzaju [20]. Nie obejmuje to jednak udostępnienia pracowników, gdyż to nie stanowi samo w sobie świadczenia usług w interesie publicznym wykonywanych w dziedzinie społecznej. Jest w tym względzie bez znaczenia, że personel, o którym mowa, jest personelem opiekuńczym lub że ów personel jest udostępniany uznanym instytucjom opiekuńczym [21].

46. To, czy dana usługa jest zwolniona z podatku, musi zostać wyjaśnione przez państwo członkowskie, któremu dyrektywa przyznaje kompetencje w zakresie opodatkowania. W prawie dotyczącym VAT odbywa się to poprzez miejsce wykonania usługi. W przypadku usług na rzecz podatników jest to, zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT, co do zasady miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej (zasada przeznaczenia). W przypadku usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, zgodnie z art. 45 dyrektywy VAT, jest to miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej (zasada państwa pochodzenia). W niektórych szczególnych przepisach dotyczących miejsca świadczenia usług (np. art. 54 dyrektywy VAT) prawo do opodatkowania określa się na podstawie miejsca, w którym działalność jest faktycznie wykonywana (zasada miejsca wykonywania działalności).

47. W przedmiotowej sprawie usługi świadczone są na rzecz osób niebędących podatnikami, zatem państwem mającym prawo do opodatkowania jest, zgodnie z art. 45 dyrektywy VAT, Bułgaria. W związku z tym bułgarska ustawa o VAT – o ile prawidłowo została w niej dokonana transpozycja dyrektywy VAT – rozstrzyga o tym, czy była świadczona zwolniona z podatku usługa. Nie ma znaczenia, czy niemiecka lub austriacka ustawa o VAT oceniłaby również przedmiotową usługę jako zwolnioną z podatku usługę opieki. W zharmonizowanej dziedzinie prawa, takiej jak prawo dotyczące VAT, ocena powinna być jednak w idealnym przypadku taka sama.

48. Ocena, czy odpowiednie regulacje w ZDDS prawidłowo transponują dyrektywę VAT, należy do sądu odsyłającego. W przeciwnym wypadku podatnik może – jak wyjaśniono powyżej (pkt 32 i nast.) – bezpośrednio powołać się na dyrektywę VAT. W obu przypadkach podatnik ma

[18] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 59); z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 31); podobnie także wyrok z dnia 9 lutego 2006 r., Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, pkt 25).

[19] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 62); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 23), zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 44).

[20] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 63).

[21] Wyrok z dnia 12 marca 2015 r., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 28).

obowiązek współdziałania przy ocenie, czy dane usługi są również usługami zwolnionymi. Może to obejmować także zabezpieczenie dowodów. Dyrektywa VAT nie określa jednak, jakie to mają być dowody i w jaki sposób należy je przedstawić.

49. Wobec braku takiej regulacji w prawie Unii, kształtowanie wymogów dowodowych należy do kompetencji państw członkowskich (zasada autonomii proceduralnej). Jak już orzekł Trybunał, mają one w tym zakresie [22] swobodę i mogą same określić sposoby. Szczegóły nie mogą być jednak mniej korzystne od trybu dotyczącego podobnych sytuacji w prawie krajowym (zasada równoważności) ani praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii (zasada skuteczności) [23].

50. Nie można w tym wypadku stwierdzić naruszenia zasady równoważności. Nie można też dostrzec naruszenia zasady skuteczności. Oczywiste jest, że określone dowody są odpowiednie, konieczne i w większości przypadków właściwe dla sprawdzenia, czy mamy do czynienia z usługą zwolnioną z podatku. Dotyczy to tym bardziej sytuacji, gdy usługi są wykonywane poza zakresem kontroli bułgarskich organów podatkowych (w tym wypadku w Niemczech lub w Austrii). Co do zasady, nie wydaje się, aby praktycznie uniemożliwiało to ubieganie się o zwolnienie podatkowe. Ostatecznie jednak ocena ta należy do sądu odsyłającego.

## *D. W przedmiocie „danego państwa członkowskiego", które uznaje podmioty (pytanie drugie – część pierwsza)*

### *1. Przedstawienie problemu*

51. Bułgaria decyduje zatem o istnieniu usługi ściśle związanej z opieką. Jednakże art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wymaga dodatkowo, aby usługa ta była świadczona przez konkretnego podatnika. Zwolnione z podatku usługi tego rodzaju mogą być świadczone jedynie przez „domy spokojnej starości, podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane przez dane państwo członkowskie za podmioty o charakterze społecznym".

52. Ze względu na to, że w niniejszym przypadku można rozważać tylko ostatnią możliwość, decydujące znaczenie ma to, czy Momtrade jest takim uznanym podmiotem. Możliwe, że Momtrade zostało uznane przez Bułgarię za taki podmiot, chociaż sam fakt, że spółka handlowa jest zarejestrowana w agencji państwowej jako usługodawca świadczący usługi opieki społecznej, nie jest wystarczający (zob. w tej kwestii powyżej pkt 40, 41). W miejscu prowadzenia działalności lub w państwach przeznaczenia, czyli w Niemczech i Austrii, Momtrade najwyraźniej nie zostało uznane za taki podmiot. Jeśli przyjąć, że Bułgaria skutecznie uznała Momtrade za taki podmiot, to w celu udzielenia odpowiedzi na pierwszą część pytania drugiego należy wyjaśnić, które „dane państwo członkowskie" musi podjąć decyzję o uznaniu.

[22] Zobacz, w sprawie braku przepisów odnośnie do odsetek w przepisach w zakresie VAT, wyroki: z dnia 23 kwietnia 2020 r., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 37); z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20 – Autonomia); z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 39); z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 29).

[23] Wyroki: z dnia 16 lipca 2020 r., UR (Objęcie prawników podatkiem VAT) (C-424/19, EU:C:2020:581, pkt 25); z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 58); z dnia 10 lipca 2014 r., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, pkt 54); z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20); z dnia 21 stycznia 2010 r., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 17); z dnia 3 września 2009 r., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 24).

53. Dyrektywa VAT mówi jedynie o „danym państwie członkowskim". Przy powierzchownej analizie „danym państwem członkowskim" okazuje się również państwo członkowskie miejsca świadczenia określonego dla celów VAT. Ostatecznie to ono – jak twierdzi np. Komisja w swoim oświadczeniu – musi dokonać opodatkowania.

54. Jednak z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2010 r. zmieniono właśnie przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług [24]. Celem tej zmiany było uwzględnienie konsumpcyjnego charakteru VAT [25] również w odniesieniu do prawa do opodatkowania danego państwa członkowskiego. Dlatego też, co do zasady, prawo do opodatkowania powinno przysługiwać państwu, w którym konsumpcja ma miejsce (zasada państwa przeznaczenia). Jeżeli jednak prowadzi to do problemów z egzekwowaniem przepisów – jak w przypadku usług na rzecz osób niebędących podatnikami, zob. art. 45 dyrektywy VAT – stosuje się zasadę państwa pochodzenia. Jednakże taki cel zasady państwa pochodzenia – unikanie problemów co do egzekucji – nie wydaje się adekwatny w przypadku uznania innych podmiotów w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

55. Najprostszym rozwiązaniem mogłoby być odniesienie się do państwa pochodzenia również w tym zakresie. Przemawia za tym fakt, że miejscem dostawy dla osób niebędących podatnikami jest zazwyczaj państwo pochodzenia, które również ma prawo do opodatkowania. W tym przypadku państwem właściwym dla uznania byłaby Bułgaria. Z drugiej strony, przy takim rozwiązaniu państwo członkowskie, które nakłada szczególnie surowe wymogi (np. w zakresie jakości) dotyczące uznawania, utrudniałoby przedsiębiorstwom mającym siedzibę na jego terytorium świadczenie usług transgranicznych ściśle związanych z opieką. Z kolei w odwrotnym przypadku korzyścią dla takich przedsiębiorstw byłoby prowadzenie działalności w państwie, które nakłada najniższe wymagania dotyczące uznania. W obu przypadkach niekorzystne warunki konkurencji w państwie przeznaczenia – gdzie usługa jest odbierana i konsumowana – byłyby z góry przesądzone.

56. Jednakże prawo dotyczące VAT zostało zharmonizowane właśnie dlatego, że samo w sobie ma szczególny związek z rynkiem wewnętrznym, a także po to, by unikać takich zakłóceń konkurencji. Dlatego dyrektywa VAT opiera się na kompetencji wynikającej z art. 113 TFUE i w przeciwieństwie do innych podatków (zwłaszcza w przeciwieństwie do podatków dochodowych) nie musi spełniać specjalnych wymogów z art. 115 TFUE.

57. Wydaje się zatem wątpliwe, czy „dane państwo członkowskie" rzeczywiście oznacza państwo miejsca świadczenia zgodnie z przepisami w zakresie VAT. Wątpliwość ta narasta, jeśli weźmie się pod uwagę, że miejsce świadczenia zależy od okoliczności związanej z odbiorcą usługi. Gdyby jedna i ta sama usługa była świadczona w jednym i tym samym (zagranicznym) państwie członkowskim na rzecz osoby niebędącej podatnikiem (np. usługi opiekuńcze na rzecz osoby fizycznej) oraz na rzecz podatnika (np. usługi opiekuńcze świadczone przez dalszego usługodawcę na rzecz domu spokojnej starości), konieczne byłyby w tym celu dwa uznania, ponieważ miejsce świadczenia znajdowałoby się raz w państwie przeznaczenia (za granicą), a raz w państwie pochodzenia (w kraju).

[24] Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

[25] Zobacz chociażby motyw 3 dyrektywy 2008/8/WE.

*2. Brzmienie*

58. Termin „podmioty uznane […] przez dane państwo członkowskie” jest użyty tylko w niektórych przepisach dotyczących zwolnień, podczas gdy inne przepisy dotyczące zwolnień odnoszą się jedynie do „uznanych placówek” [zob. np. art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT].

59. Już to porównanie brzmienia przepisów pozwala wyciągnąć wniosek, że „dane państwo członkowskie” prawdopodobnie oznacza inne państwo niż to, które ma prawo do opodatkowania. Wykładnia, zgodnie z którą dane państwo członkowskie zawsze oznacza państwo, które może również opodatkować transakcję, czyni bowiem to sformułowanie całkowicie zbędnym. Bez tego sformułowania bowiem to i tak zawsze państwo członkowskie, w którym znajduje się miejsce świadczenia do celów VAT i które w związku z tym ma prawo do opodatkowania, bada przesłanki zdarzenia podatkowego i może skorzystać z odpowiednich uprawnień dyskrecjonalnych.

60. Dlatego już samo brzmienie wskazuje, że „dane państwo członkowskie” nie zawsze oznacza państwo członkowskie, które ma prawo opodatkować daną transakcję.

*3. Rozważania na temat genezy regulacji*

61. Przemawia za tym również geneza tego przepisu. Zwolnienie podatkowe z art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zostało poprzednio uregulowane w art. 13 szóstej dyrektywy. Jednak zgodnie z ówczesnym tytułem artykuł ten obejmował jedynie „zwolnienia na terytorium kraju”.

62. Zgodnie z motywem trzecim przyjęcie dyrektywy VAT wprowadza jedynie nową strukturę i brzmienie, bez zamiaru wprowadzania jakichkolwiek zmian merytorycznych do obowiązującego prawa. Wprowadzone mimo tego zmiany merytoryczne zostały wyczerpująco wymienione w przepisach dotyczących transpozycji i wejścia w życie dyrektywy. Brak jest w nich wzmianki na temat art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

63. Biorąc pod uwagę szóstą dyrektywę, można zatem przyjąć, że *krajowe* zwolnienie podatkowe dotyczyło przede wszystkim świadczenia usług przez „domy spokojnej starości, […] podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie”, mające zwykle siedzibę w kraju, które realizują swoje świadczenia w kraju. Danym państwem członkowskim, które ma dokonać uznania, byłoby wówczas to państwo, w którym świadczenie zostało zrealizowane. Odpowiadałoby to koncepcji państwa przeznaczenia.

*4. Wykładnia teleologiczna*

64. Wykładnia teleologiczna również przemawia przeciwko wykorzystaniu przepisów dotyczących miejsca świadczenia do określenia „danego państwa członkowskiego”, które decyduje o uznaniu. Jak wyjaśniono powyżej, przepisy dotyczące miejsca świadczenia mają na celu przypisanie substratu podatkowego transgranicznych dostaw i usług do jednego z wchodzących w grę państw członkowskich. W tym celu można zastosować różne zasady, które albo w większym stopniu uwzględniają charakter podatku konsumpcyjnego (zasada państwa przeznaczenia, zasada miejsca działalności), albo w większym stopniu uwzględniają zasadę skutecznej administracji podatkowej (zasada państwa pochodzenia).

65. Jednak cel zwolnienia z VAT w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT i powiązania z uznaniem przez „dane państwo członkowskie" jest moim zdaniem inny. Nie chodzi tu bowiem o wdrożenie charakteru podatku konsumpcyjnego czy skuteczną administrację podatkową, ale przede wszystkim o finansowanie odpowiednich systemów zabezpieczenia społecznego państw członkowskich.

66. Celem tego zwolnienia podatkowego jest bowiem zmniejszenie kosztów tych usług, a tym samym uczynienie ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich skorzystać [26]. Ze względu na to, że większość tych kosztów jest ponoszona przez systemy zabezpieczenia społecznego państw członkowskich, zwolnienie podatkowe służy zatem również finansowaniu systemów zabezpieczenia społecznego państw członkowskich.

67. Z tego powodu Trybunał orzekł już wielokrotnie, że państwo członkowskie nie przekracza swobody w uznawaniu innych podmiotów, nakładając wymóg, że koszty związane z rozpatrywaną opieką pozaszpitalną powinny być pokryte w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej [27].

68. Jeżeli jednak z jednej strony uznanie innego podmiotu zależy od uprawnień dyskrecjonalnych państwa członkowskiego, a z drugiej strony zwolnienie podatkowe ma zmniejszać koszty leczenia, które w przeważającej mierze są ponoszone przez odpowiednie systemy zabezpieczenia społecznego, to miejsce świadczenia w świetle przepisów w zakresie VAT nie może być decydujące. Trudno bowiem wyobrazić sobie w przypadku usług transgranicznych, aby od uprawnień dyskrecjonalnych państwa pochodzenia (tu Bułgarii) zależało, czy systemy zabezpieczenia społecznego w państwach przeznaczenia (tu systemy niemiecki lub austriacki) zostaną obciążone VAT, czy też nie.

69. To wyjaśniałoby również, dlaczego prawodawca Unii wyraźnie odnosi się do uznania przez dane państwo członkowskie. Z teleologicznego punktu widzenia dane państwo członkowskie jest tym, na którego systemy społeczne wpływ ma dana usługa i które w związku z tym powinno mieć możliwość podjęcia decyzji o uznaniu usługodawcy za podmiot o charakterze społecznym.

70. Za taką interpretacją przemawia wreszcie sformułowanie w art. 133 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. Zgodnie z nim państwo członkowskie może uzależnić przyznanie zwolnienia dla „innych podmiotów" od zatwierdzenia przez właściwe organy cen stosowanych przez te podmioty. Może to oznaczać jedynie organy w państwie przeznaczenia. Jeśli w przypadku zatwierdzania cen na miejscu chodzi o właściwe organy w państwie przeznaczenia, sugeruje to, że „danym państwem członkowskim", które decyduje o uznaniu, musi być państwo członkowskie przeznaczenia.

[26] Wyroki: z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 29); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 41); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 30).

[27] Wyroki: z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 37); podobnie również wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 39); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 53). Podobnie w kontekście zwolnionych od podatku świadczeń medycznych: wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., I (Zwolnienie usług opieki szpitalnej z VAT) (C-228/20, EU:C:2022:275, pkt 61); z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 30, 31).

*5. Uwzględnienie zasady neutralności*

71. Ponadto wykładnia, zgodnie z którą państwem członkowskim właściwym do uznania na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT jest to państwo, którego systemy społeczne zazwyczaj płacą za usługi, a nie to, w którym znajduje się miejsce świadczenia usług określone przez dyrektywę VAT, jest zgodna z zasadą neutralności.

72. Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru VAT [28]. Przedsiębiorcy, którzy konkurują ze sobą, muszą być co do zasady równo traktowani na gruncie przepisów dotyczących VAT.

73. Konkurencja między domami spokojnej starości, podmiotami prawa publicznego i innymi instytucjami uznanymi przez dane państwo członkowskie ma miejsce zasadniczo tam, gdzie usługi są świadczone i opłacane. W tym zakresie Momtrade konkuruje przede wszystkim z podmiotami świadczącymi porównywalne usługi w Niemczech lub Austrii. Konkurencja ta mogłaby zostać znacznie zakłócona, gdyby państwa członkowskie mogły wpływać na koszty działalności w państwie przeznaczenia poprzez własną praktykę uznawania w państwie pochodzenia.

74. To zakłócenie konkurencji wystąpiłoby we wszystkich konstelacjach, w których praktyka uznawania różni się w państwach członkowskich. Swoboda uznania przyznana państwom członkowskim w tym zakresie (zob. w tej kwestii pkt 38 i nast. powyżej) niemal wyklucza jednolitą praktykę. Państwo członkowskie, które nakłada najbardziej rygorystyczne wymogi w zakresie uznawania, stawiałoby w niekorzystnej sytuacji przedsiębiorstwa, które mają siedzibę działalności gospodarczej na jego terytorium, w przypadku świadczenia przez nich usług objętych zakresem art. 45 dyrektywy VAT. Państwo członkowskie nakładające najbardziej liberalne warunki uznania faworyzowałoby przedsiębiorstwa prowadzące działalność na jego terytorium odnośnie do świadczenia przez nie usług objętych zakresem art. 45 dyrektywy VAT.

75. W związku z tym Bułgaria – jak twierdzą bułgarskie organy podatkowe – wydaje decyzję o uznaniu, która jest ważna jedynie w odniesieniu do usług świadczonych na terytorium Bułgarii. W tym przypadku Niemcy i Austria musiałyby zdecydować, czy Momtrade należy uznać za podmiot o charakterze społecznym.

76. Momtrade musiałoby przedstawić tę decyzję bułgarskim organom podatkowym. Podlegałaby ona uznaniu w Bułgarii zgodnie z zasadą wzajemnego zaufania [29]. Bułgarskie organy podatkowe sprawdzałyby wówczas jedynie, czy występuje również zwolniona z podatku usługa ściśle związana z opieką i pomocą społeczną w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Jeśli tak nie jest, usługa podlega opodatkowaniu; jeśli tak jest, usługa jest zwolniona. Wszelkie spory dotyczące tego, czy decyzja o uznaniu nie została podjęta z naruszeniem uprawnień dyskrecjonalnych, musiałyby być rozstrzygane w państwie, którego systemy zabezpieczenia społecznego musiałyby normalnie ponosić koszty, tj. w państwie przeznaczenia.

[28] Zobacz wyroki: z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 30); z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 22).

[29] Zobacz w sprawie tej zasady w kontekście współpracy w zakresie wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych: wyrok z dnia 12 maja 2021 r., Republika Federalna Niemiec (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, pkt 80 i cytowane tam orzecznictwo). Zobacz też wyrok z dnia 28 września 2006 r., van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, pkt 43).

77. Wykładnia ta prowadzi jednak do tego, że na wysokość dochodów z VAT w Bułgarii pośrednio wpływa decyzja innego państwa członkowskiego (w tym przypadku Niemiec i Austrii) o uznaniu. W mojej ocenie jest to jednak uzasadnione szczególnym celem art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT (zmniejszenie kosztów poszczególnych systemów zabezpieczenia społecznego – zob. w tej kwestii pkt 65 i nast.) oraz zasadą neutralności pod względem warunków konkurencji.

## V. Wnioski

78. Proponuję zatem, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne zadane przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria):

1) Jednostka może bezpośrednio powołać się na art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT przeciwko opodatkowującemu państwu członkowskiemu, pomimo przyznanej państwom członkowskim w tym przepisie swobody uznania. Ma to zastosowanie niezależnie od tego, czy miejsce świadczenia jest określone zgodnie z zasadą państwa przeznaczenia, czy też zgodnie z zasadą państwa pochodzenia i niezależnie od tego, czy pośrednik zorganizował tę usługę.

2) Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dane państwo członkowskie, które podejmuje decyzję o uznaniu innych podmiotów, jest państwem, w którym usługi są rzeczywiście realizowane i którego systemy zabezpieczenia społecznego zwykle płacą za te usługi. W przypadku usług transgranicznych może to być również państwo członkowskie, któremu dyrektywa nie przypisuje odpowiednich kompetencji w zakresie opodatkowania za pośrednictwem przepisów dotyczących miejsca świadczenia.

   Natomiast to, czy dana usługa jest usługą ściśle związaną z opieką i pomocą społeczną i czy jest wystarczająco udowodniona, musi ocenić państwo członkowskie, któremu dyrektywa przypisuje kompetencje w zakresie opodatkowania ze względu na miejsce świadczenia, wyłącznie według własnego prawa [jeżeli to prawo prawidłowo transponuje art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT].

3) Sam fakt, że spółka handlowa jest zarejestrowana w agencji państwowej jako usługodawca świadczący usługi opieki społecznej, nie jest wystarczający do stwierdzenia, że została ona uznana za podmiot o charakterze społecznym bez przekroczenia granic swobody uznania.