

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 11 maja 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. g) – Zwolnienie świadczenia usług ciążących z opieki i pomocy społecznej, które są wykonywane przez podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie – świadczenie usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie siedziby usługodawcy – Ocena charakteru świadczenia i przesłanki, aby podmiot został uznany za mający charakter społeczny – Ustalenie właściwego prawa krajowego – Pojęcie „danego państwa członkowskiego”

W sprawie C-620/21

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 27 września 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 października 2021 r., w postępowaniu:

MOMTRADE RUSE OOD

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczyni), prezes izby, F. Biltgen i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite – S. Petkov,

– w imieniu Komisji Europejskiej – D. Drambozova oraz J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 1 grudnia 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy MOMTRADE RUSE OOD (zwaną dalej „Momtrade”) a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dysekcji „Odwozania oraz praktika w sprawach podatkowych i zabezpieczenia spoecznego” w Warnie, w centralnej administracji narodowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria) (zwanego dalej „Direktorem”) w przedmiocie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Artykuł 45 dyrektywy VAT stanowi:

„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”.

4 Tytuł IX tej dyrektywy dotyczy zwolnień z VAT.

5 Rozdział 1 wspomnianego tytułu IX, zatytułowany „Przepisy ogólne”, zawiera art. 131 tej dyrektywy, zgodnie z którym:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

6 Rozdział 2 tego tytułu IX, zatytułowany „Zwolnienia dotyczących określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, obejmuje art. 132–134 dyrektywy VAT.

7 Artykuł 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy stanowi:

„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”.

8 Artykuł 133 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego kałdego 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:

- a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz [winny zostać] przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;
- b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście, ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;
- c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokość takich zatwierdzonych cen lub te, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;
- d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

[...]”.

9 Artykuł 134 tej samej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

Dyrektywa 2008/8

10 Motywy 3 i 5 dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) stanowi:

„(3) Miejscem opodatkowania kałdego świadczenia usług co do zasady powinno być miejsce rzeczywistej konsumpcji. Gdyby ogólna zasada dotycząca miejsca świadczenia usług miała zostać w ten sposób zmieniona, niektóre wyjątki od niej wciąż byłyby konieczne ze względów zarówno administracyjnych, jak i związanych z polityką.

[...]

(5) W przypadku gdy usługi są świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, zasada ogólna powinna nadal być zasadą, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej”.

Prawo bułgarskie

Konstytucja Republiki Bułgarii

11 Artykuł 26 ust. 2 konstytucji Republiki Bułgarii przewiduje:

„Cudzoziemcy mający miejsce zamieszkania w Republice Bułgarii mają wszystkie prawa i obowiązki określone w konstytucji, z wyjątkiem praw i obowiązków, w odniesieniu do których na mocy konstytucji i ustawy wymagane jest obywatelstwo bułgarskie”.

Kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego

12 Artykuł 122 ust. 1 Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

„Organ podatkowy może zastosować kwotę podatku określonej przez ten organ zgodnie z właściwą ustawą w odniesieniu do podstawy, o której mowa w ust. 2, w następujących okolicznościach:

[...]

3. gdy w księgach rachunkowych posługująco się fałszywymi lub nieistotnymi dokumentami;
4. w przypadku braku lub nieprzedstawienia ksiąg rachunkowych prowadzonych zgodnie z [Zakon za schetovodstvoto (ustawa o rachunkowości)] lub gdy prowadzone księgi rachunkowe nie pozwalają na ustalenie podstawy opodatkowania, a także gdy dokumenty niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania lub obowiązków składek na ubezpieczenie społeczne zostały zniszczone w niewłaściwy sposób;

[...]”.

ZDDS

13 Zgodnie z art. 21 ust. 1 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej) (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., s. 8), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZDDS”):

„Za miejsce wykonania usługi świadczonej na rzecz osoby niebędącej podatnikiem uważa się miejsce siedziby niezależnej działalności gospodarczej usługodawcy”.

14 Artykuł 38 ZDDS ma następujące brzmienie:

- „(1) Transakcjami zwolnionymi są transakcje, o których mowa w tym rozdziale.
- (2) Zwolnione są również transakcje wewnątrzwspólnotowe, które byłyby zwolnione na podstawie niniejszego rozdziału, gdyby zostały wykonane na terytorium kraju.
- (3) Zwolnione z podatku jest również każde wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, których dostawa na terytorium kraju jest zwolniona na mocy niniejszego rozdziału.

[...]”.

15 Zgodnie z art. 40 ZDDS:

„Transakcj? zwolnion? z podatku jest:

1. ?wiadczenie us?ug opieki spo?ecznej w rozumieniu [Zakon za sotsialno podpomagane (ustawy o pomocy spo?ecznej)];

[...]”.

16 Artyku? 67 ZDDS stanowi:

„(1) Kwota podatku jest okre?lana poprzez pomno?enie podstawy opodatkowania przez stawkw? podatku.

(2) Je?eli w trakcie negocjacji transakcji nie zostanie wyra?nie wskazane, ?e podatek jest nale?ny oddzielnie, uwa?a si?, ?e jest on zawarty w uzgodnionej cenie.

(3) Podatek uznaje si? równie? za zawarty w cenie zadeklarowanej w przypadku dostawy towarów b?d?cych przedmiotem dostawy detalicznej w handlu.

[...]”.

ZSP

17 Artyku? 16 Zakon za sotsialno podpomagane (ustawy o pomocy spo?ecznej) (DV nr 56 z dnia 19 maja 1998 r.), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ZSP”), stanowi:

„(1) ?wiadczenie us?ug opieki spo?ecznej opiera si? na ukierunkowanej pracy z zakresu opieki spo?ecznej na rzecz danych osób w celu:

1. wykonywania codziennych czynno?ci;

2. integracji spo?ecznej.

(2) Us?ugi opieki spo?ecznej s? ?wiadczone na podstawie indywidualnej oceny potrzeb, zgodnie z wol? i wyborem tych osób.

[...]”.

18 Zgodnie z art. 18 ZSP, w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym:

„(1) Us?ugi opieki spo?ecznej ?wiadczone s? przez:

1. pa?stwo;

2. gminy;

3. bu?garskie osoby fizyczne zarejestrowane zgodnie z [Targovski zakon (ustaw? o handlu)] oraz osoby prawne;

4. osoby fizyczne prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz? oraz osoby prawne zarejestrowane zgodnie z prawem innego pa?stwa cz?onkowskiego Unii Europejskiej lub innego pa?stwa

b?d?cego cz?onkiem Europejskiego Obszaru Gospodarczego [(EOG)].

(2) Osoby, o których mowa w ust. 1 pkt 3 i 4, mog? ?wiadczy? us?ugi opieki spo?ecznej dopiero po uzyskaniu wpisu do rejestru [Agentsia za sotsialno podpomagane (agencji pomocy spo?ecznej)].

(3) Osoby, o których mowa w ust. 1 pkt 3 i 4, mog? ?wiadczy? us?ugi opieki spo?ecznej dla dzieci do 18. roku ?ycia od daty przyznania licencji i wpisu do rejestru, o którym mowa w ust. 2.

(4) Zasady rejestracji s? okre?lone w rozporz?dzeniu wykonawczym do ustawy”.

19 Paragraf 1 przepisów uzupe?niaj?cych do ZSP, w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym, przewiduje:

„Do celów niniejszej ustawy obowi?zuj? nast?puj?ce definicje:

[...]

6. »us?ugi opieki spo?ecznej« – dzia?ania u?atwiaj?ce i rozszerzaj?ce mo?liwo?ci prowadzenia przez dan? osob? samodzielnego ?ycia; s? ?wiadczone w wyspecjalizowanych instytucjach i w spo?eczno?ci;

7. »us?ugi opieki spo?ecznej w spo?eczno?ci« – us?ugi ?wiadczone w ?rodowisku rodzinnym lub zbli?onym do rodzinnego.

[...]”.

Rozporz?dzenie wykonawcze do ZSP

20 Artyku? 40 Pravilnik za prilagane na ZSP (rozporz?dzenia wykonawczego do ZSP), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym, stanowi:

„(1) Osoby zamierzaj?ce skorzysta? z us?ug opieki spo?ecznej sk?adaj? pisemny wniosek zgodnie ze swoim aktualnym adresem, odpowiednio do:

1. dyrektora dykcji ds. pomocy spo?ecznej w odniesieniu do us?ug opieki spo?ecznej wchodz?cych w zakres dzia?a? delegowanych przez pa?stwo zgodnie z za??cznikiem nr 9;

2. burmistrza gminy w zakresie us?ug opieki spo?ecznej nale??cych do gminy;

3. organu zarz?dzaj?cego, w przypadku gdy dostawca us?ug opieki spo?ecznej jest osob? fizyczn? zarejestrowan? zgodnie z ustaw? o handlu lub osob? prawn?.

(2) Do wniosku, o którym mowa w ust. 1, do??cza si?:

1. dokument to?samo?ci (do wgl?du);

2. kopi? karty zdrowia, w stosownym wypadku;

3. kopi?, w stosownym wypadku, decyzji Lekarska consultativna comitsia (LKK) [doradczej komisji lekarskiej (LKK)], Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) [terytorialnej komisji ekspertyz medycznych (TELK)], Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) [krajowej komisji ekspertyz medycznych (NELK)].

(3) Dostawca us?ug opieki spo?ecznej mo?e, w stosownych przypadkach, za??da? innych

dokumentów.

(4) Na podstawie wniosku i dołączonych do niego dokumentów, a także w przypadkach, o których mowa w art. 27 ust. 7, organ, o którym mowa w ust. 1 pkt 1–3, w terminie 20 dni przeprowadza ocenę potrzeb korzystania przez daną osobę z usług opieki społecznej zgodnie z załącznikiem nr 10 i zamieszcza ją w sprawozdaniu z projektu według wzoru określonego w załączniku nr 8. W przypadkach, o których mowa w art. 27 ust. 7, osoba składa wniosek po dokonaniu oceny społecznej.

[...]”.

21 Artykuł 40d tego rozporządzenia brzmi następująco:

„(1) Dostawcy usług opieki społecznej opracowują indywidualny plan po dokonaniu oceny potrzeb każdego beneficjenta i określeniu celów, jakie mają zostać osiągnięte.

(2) Plan, o którym mowa w ust. 1, obejmuje działania mające na celu spełnienie:

1. codziennych potrzeb;
2. potrzeb w zakresie ochrony zdrowia;
3. potrzeb edukacyjnych;
4. potrzeb rehabilitacyjnych;
5. potrzeb w zakresie czasu wolnego;
6. potrzeb w zakresie kontaktów z rodziną, przyjaciółmi, krewnymi i innymi osobami.

[...]”.

22 Zgodnie z art. 40e tego rozporządzenia:

„(1) Dostawca usług opieki społecznej prowadzi rejestr beneficjentów.

(2) Rejestr ten zawiera następujące informacje:

1. imię i nazwisko, miejsce zamieszkania lub aktualny adres, data urodzenia i sytuacja rodzinna beneficjentów;
2. dokument umieszczenia lub przyjęcia do korzystania z usług opieki społecznej;
3. imię i nazwisko, miejsce zamieszkania lub aktualny adres oraz numer telefonu opiekuna, kuratora lub bliskiego krewnego beneficjentów;
4. imię i nazwisko, adres i numer telefonu lekarza prowadzącego beneficjentów;
5. data umieszczenia/przyjęcia do korzystania z usług opieki społecznej;
6. data opuszczenia;
7. data, godzina i przyczyna zgonu w przypadku śmierci beneficjenta w wyspecjalizowanej placówce lub w przypadku świadczenia opieki społecznej w społeczności.

(3) Usługodawca prowadzi numerowaną księgę, opieczątowaną i opatrzoną pieczęcią

wyspecjalizowanej instytucji, która zawiera:

1. spis pieniędzy i wartości materialnych przekazanych przez rezydentów na przechowanie;
2. datę zdeponowania środków pieniężnych lub wartości materialnych;
3. datę, w której rezydentom zwrócono środki pieniężne lub wartości materialne lub w której wykorzystano je na ich rzecz, a także sposób ich wykorzystania;
4. imię i nazwisko oraz stanowisko osoby odpowiedzialnej za przechowywanie środków pieniężnych i innych wartości materialnych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

23 Momtrade jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą na terytorium Republiki Bułgarii. Spółka ta jest zarejestrowana do celów VAT w tym państwie członkowskim od dnia 24 czerwca 2014 r. Ponadto jest ona zarejestrowana w agencji pomocy społecznej jako podmiot świadczący usługi opieki społecznej i posiada urzędowa rejestracji dla pomocy osobistej, pomocy społecznej i pomocy domowej dla osób starszych.

24 Odbiorcami usług świadczonych przez Momtrade są osoby starsze zamieszkujące w Niemczech i w Austrii. Zgodnie z umowami zawartymi między tą spółką a jej klientami świadczone usługi polegają na udostępnieniu usług opiekuńczych i świadczeniu usług pomocy domowej. Różne obowiązki usługodawcy są szczegółowo opisane w kwestionariuszu załączonym do tych umów, sporządzonym przez agencję zarejestrowaną w Niemczech lub w Austrii, która odpowiada za znalezienie klientów i skierowanie ich do rzeczonoj spółki. Obowiązki te obejmują wspieranie i pomoc w domu osobom starszym z problemami zdrowotnymi.

25 W ramach postępowania kontrolnego prowadzonego przez bułgarskie organy podatkowe w odniesieniu do okresu od dnia 24 czerwca 2014 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. organy te uznają, że z uwagi na to, iż usługi świadczone przez Momtrade były faktycznie wykonywane na terytorium Republiki Federalnej Niemiec i Republiki Austrii, aby móc powołać się na zwolnienie z VAT na podstawie art. 40 pkt 1 ZDDS, spółka ta powinna przedstawić dowody potwierdzające, że zgodnie z ustawodawstwem niemieckim i austriackim usługi świadczone na terytorium tych państw członkowskich w tym okresie miały charakter społeczny.

26 Bułgarskie organy podatkowe, stwierdziwszy, że Momtrade nie przedstawiła takich dowodów, w dniu 4 października 2018 r. wydała decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego względem tej spółki, ustalającą wierzytelność z tytułu VAT za wspomniany okres. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Dyrektora.

27 Momtrade wniosła skargę do Administrativen sad Ruse (sądu administracyjnego w Ruse, Bułgaria) w celu zakwestionowania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w poprzednim punkcie. Sąd ten obniżył kwotę zobowiązania określonego w tej decyzji, utrzymując w mocy tę decyzję w pozostałym zakresie. W tym kontekście, stwierdziwszy, że art. 40 pkt 1 ZDDS transponowa art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, sąd ten potwierdził brak społecznego charakteru usług świadczonych przez tę spółkę na terytorium Republiki Federalnej Niemiec i Republiki Austrii ze względu na to, że spółka ta nie przedstawiła wydanych przez właściwe organy tych państw członkowskich dokumentów urzędowych potwierdzających taki charakter.

28 Od wyroku Administrativen sad Ruse (sądu administracyjnego w Ruse) wniesione zostały dwie apelacje: odpowiednio, przez Dyrektora i Momtrade, do sądu odsyłającego, Varhoven

administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego, Bułgaria).

29 Sąd ten wskazuje, że zgodnie z jego orzecnictwem art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie nakłada on na państwa członkowskie obowiązku zwolnienia świadczenia usług opieki społecznej na rzecz obywateli innego państwa członkowskiego poza ich terytorium. Taka wykładnia jest oparta na art. 26 ust. 2 konstytucji Republiki Bułgarii.

30 Sąd odsyłający uważa, po pierwsze, że dla osiągnięcia celu realizowanego przez art. 132 dyrektywy VAT nie ma znaczenia, czy usługodawcy i usługobiorcy, którzy mogą być zwolnieni z VAT, przebywają lub mają siedzibę na terytorium tylko jednego państwa członkowskiego, czy też dwóch państw członkowskich.

31 Po drugie, w zakresie, w jakim usługobiorcami są osoby fizyczne, a mianowicie osoby niebędące podatnikami, miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działo gospodarczej, w niniejszym przypadku terytorium Republiki Bułgarii. W konsekwencji gdyby wykładnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT przyjęta przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) była prawidłowa, podmioty świadczące usługi opieki społecznej mające siedzibę w Bułgarii podlegałyby odmiennemu traktowaniu pod względem podatkowym w zależności od tego, czy świadczy usługi na terytorium Republiki Bułgarii, czy na terytorium innego państwa członkowskiego na rzecz cudzoziemców, co zdaniem sądu odsyłającego wydaje się niedopuszczalne, nawet w braku pełnej harmonizacji podatkowej w dziedzinie VAT.

32 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił 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 świadczyć usługi opieki społecznej w danym państwie członkowskim (w niniejszym wypadku w [Republice] 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 uważa za wykazane wykonywanie świadczenia usług »ciężkie związane 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?».

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

33 Dyrektor kwestionuje dopuszczalność niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na tej podstawie, po pierwsze, że odpowiedzi na pytania zadane przez sąd odsyłający nie budzą wątpliwości, że względu nie tylko na jasność art. 132 i 133

dyrektywy VAT, lecz równie? orzecznictwo Trybuna?u dotycz?ce tych przepisów, a po drugie, ?e pytania te s? hipotetyczne.

34 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w ramach procedury ustanowionej w art. 267 TFUE wy??cznie do s?du krajowego, przed którym zawis? spór i który powinien przyj?? na siebie odpowiedzialno?? za maj?ce zapa?? orzeczenie s?dowe, nale?y dokonanie oceny, w ?wietle szczególnych okoliczno?ci sprawy, zarówno konieczno?ci uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym do tego, aby ten?e s?d krajowy by? w stanie wyda? swoje orzeczenie, jak i znaczenia dla sprawy pyta? zadanych Trybuna?owi. W konsekwencji je?eli zadane pytania dotycz? wyk?adni prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia. Odmowa wydania przez Trybuna? orzeczenia w przedmiocie z?o?onego przez s?d krajowy wniosku jest mo?liwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wniesiono, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem post?powania g?ównego, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 31 stycznia 2023 r., Puig Gordi i in., C?158/21, EU:C:2023:57, pkt 50, 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszej sprawie pytania przedstawione przez s?d odsy?aj?cy, które zosta?y podniesione w ramach sporu pomi?dzy spó?k? a krajowym organem podatkowym, który odmawia zwolnienia tej spó?ki z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, dotycz? przes?anek stosowania tego zwolnienia, a w szczególno?ci wyk?adni poj?? „podmiot[ów] uznan[y]ch za podmioty o charakterze spo?ecznym” i „?wiadczeni[a] us?ug [...] ?ci?le zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?” w rozumieniu tego przepisu, aby umo?liwi? s?dowi odsy?aj?cemu ustalenie, czy us?ugi ?wiadczone przez rzeczon? spó?k? s? zwolnione z VAT, a tym samym orzeczenie w przedmiocie zgodnie?ci z prawem decyzji podatkowej b?d?cej przedmiotem post?powania g?ównego.

36 W tych okoliczno?ciach nie wydaje si?, aby ??dana wyk?adnia prawa Unii nie mia?a ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym ani by problem podniesiony przez s?d odsy?aj?cy mia? charakter hipotetyczny, poniewa? Trybuna? dysponuje ponadto informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania.

37 Okoliczno??, ?e zdaniem Direktora wyk?adnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie jest w?tpliwa, nie ma wp?ywu na dopuszczalno?? tych pyta?.

38 Jak bowiem orzek? ju? Trybuna?, nawet przy za?o?eniu, ?e odpowied? na zadane pytania nie pozostawia miejsca na jakiegokolwiek racjonalne w?tpliwo?ci, pytania te nie staj? si? jednak niedopuszczalne (wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana i Iberdrola Distribución Eléctrica, C?300/13, niepublikowany, EU:C:2014:188, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Wynika z tego, ?e wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

40 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, po pierwsze, czy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?ugi opieki spo?ecznej ?wiadczone na rzecz osób fizycznych przebywaj?cych w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? to, w którym us?ugodawca ma siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej, mog? podlega? zwolnieniu na

podstawie tego przepisu, a po drugie, czy okoliczności, że ów usługodawca skorzysta z usług spółki mającej siedzibę w tym innym państwie członkowskim w celu skontaktowania się ze swoimi klientami, ma wpływ na wspomniany wyrok.

41 Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania świadczenie usług i dostaw 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.

42 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wyroku przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której dotyczy on stanowi [wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., I (Zwolnienie z VAT świadczeń opieki szpitalnej), C-228/20, EU:C:2022:275, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo].

43 W tym względzie w pierwszej kolejności z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wynika, że skorzystanie ze zwolnienia, o którym mowa w tym przepisie, jest uzależnione od kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek, a mianowicie, po pierwsze, przesłanki dotyczącej charakteru świadczonych usług, które muszą być ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, a po drugie, przesłanki dotyczącej usługodawcy, którym powinien być podmiot prawa publicznego lub inny podmiot uznany przez dane państwo członkowskie za mający charakter społeczny.

44 Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie uzależnia zatem przyznania danego zwolnienia od jakiegokolwiek przesłanki dotyczącej miejsca, w którym usługi, o których mowa w tym przepisie, mają być rzeczywiście wykonywane. Przepis ten nie uzależnia również możliwości skorzystania z takiego zwolnienia od przesłanki, by usługodawca i usługobiorca mieli siedzibę w tym samym państwie członkowskim.

45 W tych okolicznościach z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie można wywieść, że w przypadku gdy są one rzeczywiście świadczone w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej, usługi, o których mowa w tym przepisie, są wyłączone z przewidzianego w nim zwolnienia.

46 W drugiej kolejności, w odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, przepis ten znajduje się w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, tytułu IX tej dyrektywy, który obejmuje jej art. 132–134. Tytuł tego rozdziału wskazuje, że to właśnie charakter użyteczności publicznej transakcji, o których w nim mowa, jest elementem, który prawodawca Unii uznał za decydujący dla celów zwolnienia tych transakcji z VAT. Okoliczności, że czynności te są faktycznie wykonywane na terytorium jednego, a nie innego państwa członkowskiego, nie ma wpływu na taki charakter.

47 Ponadto należy przypomnieć, po pierwsze, że art. 133 akapit pierwszy dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim uzależnić korzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy od spełnienia jednego lub kilku warunków w nim wymienionych, warunków, które odnoszą się do celów realizowanych przez podmioty prywatne świadczące usługi objęte tym zwolnieniem, zarządzania nimi i cen stosowanych przez te podmioty.

48 Po drugie, art. 134 rzeczony dyrektywy wyłącza ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT świadczenie usług, o których mowa w tym ostatnim przepisie, jeżeli nie są one niezbędne do dokonywania transakcji w zakresie pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego lub gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla podmiotu

świadczącego usługi poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

49 Ponieważ art. 133 i 134 dyrektywy VAT nie przewidują ograniczeń w odniesieniu do miejsca, w którym dane usługi są rzeczywiście wykonywane, państwa członkowskie nie są uprawnione do wyłączenia ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT świadczenia usług, o których mowa w tym przepisie, jeżeli są one rzeczywiście wykonywane w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie siedziby usługodawcy (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Jeżeli chodzi, po trzecie, o cel, jaki realizuje zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, to owo zwolnienie, zapewniając bardziej korzystne traktowanie w zakresie VAT w odniesieniu do świadczenia pewnych usług użyteczności publicznej w sektorze społecznym, służy zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich korzystać (wyrok z dnia 8 października 2020 r., *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Tymczasem wykładnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT ograniczająca zakres stosowania przewidzianego w niej zwolnienia jedynie do świadczenia usług rzeczywiście wykonywanych w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę, byłaby sprzeczna z celem wskazanym w poprzednim punkcie, ponieważ świadczenie usług spełniające dwie przesłanki, o których mowa w tym przepisie, wykonywane w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługodawca ma siedzibę, na rzecz osób wymagających pomocy lub opieki podlegałoby VAT, co siłą rzeczy skutkowałoby zwiększeniem kosztu danych usług, utrudniając tym samym dostęp tych osób do tych usług.

52 W konsekwencji z wykładni literalnej, systemowej i celowościowej art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wynika, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie do każdego świadczenia usług spełniającego dwie przesłanki wymienione w tym przepisie i przypomniane w pkt 43 niniejszego wyroku, bez względu na fakt, czy takie świadczenie usług jest faktycznie wykonywane w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę, czy w innym państwie członkowskim.

53 Wreszcie z powyższych rozważań wynika, że okoliczności, iż usługodawca, który świadczy usługi ciążące związane z opieką i pomocą społeczną na rzecz osób fizycznych przebywających w państwie członkowskim innym niż to, w którym ma siedzibę, korzysta z usług pośrednika mającego siedzibę w tym innym państwie członkowskim w celu skontaktowania się ze swoimi klientami, nie ma znaczenia dla ustalenia, czy rozpatrywane usługi mogą podlegać zwolnieniu na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

54 Jak wskazała Komisja Europejska, w takim przypadku, po pierwsze, usługi ciążące związane z opieką i pomocą społeczną świadczone przez usługodawcę na rzecz osób fizycznych, a po drugie, usługi świadczone przez pośrednika, z którego usług korzysta ten usługodawca, stanowią odrębne i niezależne transakcje, które w związku z tym muszą być oceniane oddzielnie i opodatkowane w różny sposób.

55 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, usługi opieki społecznej świadczone na rzecz osób fizycznych przebywających w państwie członkowskim innym niż to, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej, mogą podlegać zwolnieniu na podstawie tego przepisu, a po drugie, w tym względzie bez znaczenia jest okoliczność, że ów usługodawca skorzysta z usług spółki mającej siedzibę w tym innym

państwie czonkowskim w celu skontaktowania się ze swoimi klientami.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy spółka świadczy usługi opieki społecznej na rzecz osób fizycznych przebywających w państwie czonkowskim innym niż to, w którym spółka ta ma siedzibę działalności gospodarczej, charakter tych usług i cechy charakterystyczne tej spółki na potrzeby ustalenia, czy owe usługi wchodzą w zakres pojęcia „świadczenia[na] usług [...] ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną [...] dokonywan[ego] przez [...] [podmiot uznany] za [podmiot] o charakterze społecznym przez dane państwo czonkowskie” w rozumieniu tego przepisu należy badać zgodnie z prawem państwa czonkowskiego, w którym rzeczona spółka ma siedzibę działalności gospodarczej, czy zgodnie z prawem państwa czonkowskiego, w którym dane usługi są rzeczywiście świadczone.

57 Należy przypomnieć, że zwolnienia przewidziane w art. 132 dyrektywy VAT stanowi autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach czonkowskich (wyrok z dnia 28 kwietnia 2022 r., *Happy Education*, C-612/20, EU:C:2022:314, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo), i to samo dotyczy szczególnych przesłanek, które są wymagane do korzystania z tych zwolnień, jak również pojęć i wyrażenia użytych do określenia tych przesłanek (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2005 r., *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 23, 27; a także z dnia 5 października 2016 r., *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 24, 25).

58 W istocie, jak już orzekł Trybunał, o ile na podstawie zdania wprowadzającego art. 131 dyrektywy VAT państwa czonkowskie określają warunki zwolnienia od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, o tyle jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu przewidzianych zwolnień (wyrok z dnia 26 maja 2005 r., *Kingscrest Associates i Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 W odniesieniu w pierwszej kolejności do przesłanki przewidzianej w art. 132 ust. 1 lit. g), zgodnie z którą świadczenia usług muszą być ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału owe przesłanki powinny się interpretować w świetle art. 134 lit. a) tej dyrektywy, który wymaga w każdym wypadku, aby odnośna dostawa towarów lub świadczenie usług były niezbędnymi do dokonywania transakcji w zakresie opieki i pomocy społecznej (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 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Ponadto Trybunał orzekł, 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 art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Podobnie za takie świadczenia 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 nie są w stanie samodzielnie ich wykonywać bez narażenia się na ryzyko naruszenia ważnych interesów finansowych lub innego rodzaju, ponieważ ryzyko to uzasadniałoby wątpliwie stwierdzenie niezdolności do czynności prawnych tych osób (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 62, 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 W związku z tym jeżeli podmiot prawa publicznego lub podmiot prywatny mający status podmiotu uznanego za podmiot o charakterze społecznym do celów art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT świadczy usługi takie jak te, o których mowa w poprzednim punkcie, na rzecz osób niesamodzielnych pod względem fizycznym, ekonomicznym lub psychicznym, państwo członkowskie, w którym VAT byłby należny, jest zgodnie z tym przepisem zobowiązane do zwolnienia tych usług z VAT.

62 W takich okolicznościach owo państwo członkowskie nie może zatem, pod rygorem podważenia autonomicznej wykładni pojęcia „świadczeni[a] usług [...] świadczone z opieki i pomocy społecznej”, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a tym samym naruszenia tego przepisu, uzależnić prawa do przewidzianego w nim zwolnienia od warunku, by dane usługi miały, zgodnie z prawem krajowym innego państwa członkowskiego, charakter społeczny.

63 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że usługi opieki społecznej rozpatrywane w postępowaniu głównym są świadczone przez spółkę z siedzibą w Bułgarii na rzecz osób fizycznych przebywających w Niemczech i w Austrii.

64 Zgodnie z art. 45 dyrektywy VAT miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej.

65 Zatem do celów stosowania VAT usługi opieki społecznej świadczone na rzecz osoby fizycznej przebywającej w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej, uważa się za świadczone na terytorium państwa członkowskiego, w którym usługodawca ma siedzibę, w związku z czym usługi te podlegają opodatkowaniu VAT w tym ostatnim państwie członkowskim.

66 Wynika z tego, że w niniejszej sprawie państwem członkowskim opodatkowania jest Republika Bułgarii.

67 W konsekwencji, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 47 i 48 opinii, oceny charakteru świadczenia usług opieki społecznej rozpatrywanych w postępowaniu głównym w celu ustalenia, czy stanowi one „świadczenie usług [...] świadczone z opieki i pomocy społecznej” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, należy dokonywać w świetle bułgarskich przepisów dotyczących VAT, przy założeniu, że przepisy te powinny prawidłowo transponować dyrektywę VAT, a jeżeli tak nie jest, usługodawca, czyli skarżący w postępowaniu głównym, mógłby powołać się bezpośrednio na wspomniany art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy przed sądem odsyłającym w celu sprzeciwienia się uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 W tym kontekście, gdyby z ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, wynikało, że rozpatrywane w postępowaniu głównym usługi opieki społecznej są – w szczególności w świetle wskazówek interpretacyjnych zawartych w orzecznictwie przytoczonym w pkt 59 i 60 niniejszego wyroku – „świadczenie[m] usług [...] świadczone z opieki i pomocy społecznej” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a skarżący w postępowaniu głównym jest „[podmiotem uznanym] za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu, mogłaby ona zasadnie powołać się na zwolnienie przewidziane w tym przepisie.

69 Co się tyczy w drugiej kolejności przesłanki określonej w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, zgodnie z którą świadczenie usług, aby mogło zostać zwolnione, musi być dokonywane

przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie, należy przypomnieć, że przepis ten nie określa ani warunków, ani zasad uznania społecznego charakteru podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego. W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów, jako że państwa członkowskie mają w tym względzie uprawnienia dyskrecjonalne (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 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

70 W tym kontekście art. 133 dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim możliwość uzależnienia przyznania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego od spełnienia jednej lub kilku przesłanek wymienionych w tym art. 133. Przesłanki te, które zostały przedstawione w dyrektywie VAT jako fakultatywne, mogą zostać ustanowione przez państwa członkowskie jako dodatkowe przesłanki przyznania danego zwolnienia [zob. w odniesieniu do art. 13 cz. III A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) (obecnie art. 133 dyrektywy VAT) wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo].

71 Zatem uprawnienia dyskrecjonalne, jakimi dysponują państwa członkowskie w odniesieniu do uznania podmiotu za podmiot o charakterze społecznym do celów zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, nie upoważniają ich do zmiany treści tego zwolnienia poprzez zakwalifikowanie, na przykład, jako podmiotu o charakterze społecznym w rozumieniu tego przepisu podmiotu prywatnego, który nie świadczy usług użyteczności publicznej w sektorze społecznym lub którego forma lub warunki świadczenia usług społecznych są niezgodne z takim charakterem.

72 Co się tyczy kwestii, do którego państwa członkowskiego należy uznanie społecznego charakteru podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego do celów zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a w szczególności kwestii, czy – jak w niniejszej sprawie – rozpatrywane usługi opieki społecznej są świadczone na rzecz osób fizycznych przebywających w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługodawca ma siedzibę? Z pewnością gospodarczej, takie uznanie należy do uprawnień państwa członkowskiego, w którym usługodawca ma siedzibę, lub do uprawnień państwa członkowskiego, w którym usługi te są rzeczywiście wykonywane, należy przypomnieć, że ponieważ dyrektywa VAT nie zawiera żadnej definicji pojęć, o których mowa w jej art. 132 ust. 1 lit. g), znaczenie i zakres tych pojęć należy ustalić z uwzględnieniem nie tylko brzmienia tego przepisu, lecz także kontekstu, w jaki się on wpisuje, oraz celów uregulowania, którego jest on częścią (wyrok z dnia 22 grudnia 2022 r., EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

73 W tym względzie, po pierwsze, brzmienie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT sugeruje, że wyrażenie „przez dane państwo członkowskie” należy powiązać z wyrażeniem „państwa członkowskie zwalniają?” zawartym w zdaniu wprowadzającym art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT. Odwołując się zatem do „danego państwa członkowskiego”, prawodawca Unii odniósł się jedynie do państwa członkowskiego, które w danym przypadku powinno zwolnić z VAT transakcje, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy.

74 Tymczasem to do państwa członkowskiego, któremu dyrektywa VAT przyznaje kompetencje podatkowe do opodatkowania tych transakcji VAT, czyli do państwa członkowskiego

opodatkowania, należy zwolnienie owych transakcji z tego podatku, jeżeli spełnione są wymagane przesłanki.

75 Po drugie, wykładnia art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT w związku z jej art. 131 potwierdza, że wyrażenie „przez dane państwo członkowskie” odnosi się do państwa członkowskiego opodatkowania.

76 Artykuł 131 dyrektywy VAT, który ustanawia przepisy ogólne mające zastosowanie do zwolnień przewidzianych w rozdziałach 2–9 tytułu IX tej dyrektywy, w tym przepisy zawarte w jej art. 132, stanowi bowiem, że zwolnienia te stosuje się „na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

77 Z rzeczonego art. 131 wynika zatem, że to do państwa członkowskiego, które powinno stosować te zwolnienia, należy określenie, z poszanowaniem dyrektywy VAT, przesłanek ich stosowania, wśród których znajdują się przesłanki umożliwiające uznanie podmiotu prywatnego za podmiot o charakterze społecznym do celów zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Tymczasem, jak wskazano w pkt 74 niniejszego wyroku, państwem członkowskim zobowiązanym do stosowania takich zwolnień jest państwo członkowskie opodatkowania.

78 Ponadto gdyby prawodawca Unii chciał, aby uznanie społecznego charakteru podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego do celów zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wchodziło w zakres kompetencji państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie, które powinno stosować to zwolnienie, takiego jak w szczególności państwo członkowskie, w którym usługa jest rzeczywiście świadczona, nie ograniczyłoby się on do wskazania „danego państwa członkowskiego”.

79 Po trzecie, w odniesieniu do celu realizowanego przez art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, jak przypomniano w pkt 50 niniejszego wyroku, poprzez zapewnienie bardziej korzystnego traktowania w zakresie VAT w odniesieniu do świadczenia pewnych usług użyteczności publicznej w sektorze społecznym zwolnienie przewidziane w tym przepisie służy zmniejszeniu kosztów tych usług, a tym samym uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich skorzystać (wyrok z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

80 Tymczasem wydaje się spójne w świetle tego celu, że to państwo członkowskie, które ma odstąpić od poboru VAT, który miałoby zastosowanie do świadczenia usług, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, umożliwiając w ten sposób obniżenie ceny płaconej przez osoby pragnące skorzystać z tych usług, określa w granicach przysługującego mu swobodnego uznania, które podmioty prywatne, których usługi opieki społecznej przez nie świadczone są uwzględniane, zasługują, biorąc pod uwagę społeczny charakter tych podmiotów, na takie samo korzystne traktowanie w zakresie VAT, jakie ma zastosowanie do usług świadczonych przez podmioty prawa publicznego tego państwa członkowskiego.

81 Z wykładni literalnej, systemowej i celowościowej art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wynika zatem, że uznanie społecznego charakteru podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego do celów zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy do kompetencji państwa członkowskiego opodatkowania.

82 W związku z tym w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których spółka świadczy usługi opieki społecznej na rzecz osób fizycznych przebywających w

państwie członkowskim innym niż państwo, w którym spółka ta ma siedzibę działano?ci gospodarczej, uznanie charakteru społecznego tej spółki do celów zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy do uprawnień państwa członkowskiego, w którym usługi te są rzeczywiście świadczone, w niniejszym przypadku Republiki Federalnej Niemiec i Republiki Austrii, lecz państwa, w którym spółka ma siedzibę, w niniejszym przypadku Republiki Bułgarii.

83 Wykądni? to potwierdza ponadto logika leżąca u podstaw przepisów dotyczących określenia miejsca świadczenia usług, odzwierciedlona w motywach 3 i 5 dyrektywy 2008/8 oraz w art. 45 dyrektywy VAT, zgodnie z którą opodatkowanie usług świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami powinno nastąpić w miejscu, w którym usługodawca ma siedzibę, niezależnie od tego, gdzie usługi te są rzeczywiście świadczone.

84 W tym kontekście wydaje się spójne z taką logiką, że podobnie jak kompetencja podatkowa do opodatkowania VAT usług opieki społecznej świadczonych na rzecz osoby niebędącej podatnikiem przebywającej w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługodawca ma siedzibę, kompetencja do uznania społecznego charakteru tego usługodawcy do celów zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT jest określana na gruncie zasady państwa pochodzenia.

85 Wreszcie należy przypomnieć, że wykądnia pojętych do opisanego zwolnienia wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT powinna być zgodna z wymogami zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT, a która sprzeciwia się w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru VAT (wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

86 Tymczasem wykądnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, zgodnie z którą uznanie społecznego charakteru tego usługodawcy do celów zwolnienia przewidzianego w tym przepisie należy do kompetencji państwa członkowskiego, w którym usługi są rzeczywiście świadczone, prowadzi?aby do tego, że usługi ci?le związane z opieką i pomocą społeczną w rozumieniu tego przepisu, świadczone przez spółkę mającą siedzibę w państwie członkowskim i uznaną przez to państwo za podmiot o charakterze społecznym, w rozumieniu tego przepisu, na rzecz osoby niebędącej podatnikiem przebywającej w tym państwie członkowskim są zwolnione z VAT, podczas gdy te same usługi świadczone przez tę samą spółkę lub przez inną spółkę również mającą siedzibę w rzeczonym państwie członkowskim i uznaną przez to państwo za podmiot o charakterze społecznym na rzecz osoby niebędącej podatnikiem przebywającej w innym państwie członkowskim, które nie uznaje społecznego charakteru tych spółek, nie byłyby zwolnione z VAT. Należy dodać, że ta wykądnia mia?aby zastosowanie, mimo że zgodnie z art. 45 dyrektywy VAT obie kategorie transakcji są uznawane do celów VAT za dokonane w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę, i w związku z tym podlegają VAT w tym państwie członkowskim, mają one podobną treść i są dokonywane przez tego samego usługodawcę lub przez dwóch usługodawców o podobnych cechach.

87 Prawdą jest, że w obecnym stanie prawa Unii wykądnia art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, jaka wynika z pkt 81 niniejszego wyroku, może prowadzić do sytuacji, w której w odniesieniu do świadczenia usług ci?le związanych z opieką i pomocą społeczną na rzecz osoby niebędącej podatnikiem przebywającej w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługodawca ma siedzibę, usługodawca mający siedzibę w państwie członkowskim przewidującym elastyczne wymogi w zakresie uznania społecznego charakteru podmiotów prywatnych do celów zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, mógłby świadczyć usługi

zwolnione z VAT w państwie członkowskim przewidującym szczególnie rygorystyczne wymogi w tym zakresie, podczas gdy usługodawca mający siedzibę w tym ostatnim państwie mógłby nie korzystać z takiego zwolnienia. I odwrotnie, nadal w odniesieniu do świadczenia usług ciążących z opieki i pomocy społecznej, usługodawca mający siedzibę w państwie członkowskim przewidującym szczególnie rygorystyczne wymogi dotyczące takiego uznania, mógłby świadczyć w państwie członkowskim przewidującym bardziej elastyczne wymogi w tym zakresie usługi, które nie byłyby zwolnione z VAT, podczas gdy usługodawca mający siedzibę w tym ostatnim państwie mógłby świadczyć usługi zwolnione z tego podatku.

88 Jednakże różnice w traktowaniu pod względem VAT, jakie mogłyby istnieć między dwoma podmiotami prywatnymi świadczącymi usługi, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, w zależności od tego, czy mają one siedzibę w tym samym państwie członkowskim, w którym przebywa usługobiorca, czy też w innym państwie członkowskim, wynikają z faktu, po pierwsze, że na podstawie art. 45 dyrektywy VAT takie usługi podlegają VAT w różnych państwach członkowskich zgodnie z warunkami ustanowionymi, z poszanowaniem dyrektywy VAT, w ustawodawstwie państwa członkowskiego opodatkowania, a po drugie, w odniesieniu w szczególności do przesłanki dotyczącej uznania, do celów zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, charakteru społecznego podmiotu prywatnego świadczącego te usługi prawodawca Unii przyznał państwom członkowskim zakres uznania, który wyklucza wszelkie jednolite praktyki. Ze względu na to, że ten aspekt obowiązuje uregulował Unii może zatem mieć negatywne skutki, jak wskazała rzecznik generalna w pkt 73 i 74 opinii, do prawodawcy Unii należy podjęcie decyzji o ewentualnej zmianie tych uregulowań [zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2021 r., Ministère public (Sankcje eksterytorialne), C-906/19, EU:C:2021:715, pkt 45].

89 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy spółka świadczy usługi opieki społecznej na rzecz osób fizycznych przebywających w państwie członkowskim innym niż to, w którym rzeczona spółka ma siedzibę działalności gospodarczej, charakter tych usług i cechy charakterystyczne tej spółki na potrzeby ustalenia, czy owe usługi wchodzą w zakres pojęcia „świadczeni[a] usług [...] ciążących z opieki i pomocy społecznej [...] dokonywan[ego] przez [...] [podmiot uznany] za [podmiot] o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu należy badać zgodnie z transponującym dyrektywę VAT prawem państwa członkowskiego, w którym rzeczona spółka ma siedzibę działalności gospodarczej.

W przedmiocie pytania trzeciego

90 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłać dąży w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że okoliczności, iż spółka świadcząca usługi opieki społecznej jest zarejestrowana przez podmiot prawa publicznego państwa członkowskiego opodatkowania jako dostawca usług opieki społecznej zgodnie z ustawodawstwem tego państwa członkowskiego, wystarczy, aby uznać, że spółka ta wchodzi w zakres pojęcia „[podmiotu uznanego] za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu.

91 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w ramach uznania charakteru społecznego podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, władze krajowe powinny uwzględnić szereg czynników. 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 tak samo

działano?? zostali wcześniej uznani, oraz to, czy koszty danych świadczeń są pokrywane ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego, w szczególności gdy prywatne podmioty gospodarcze mają stosunki umowne z tymi instytucjami (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 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

92 Co więcej, jak wskazano w pkt 67 niniejszego wyroku, podatnik może powołać się przed sądem krajowym na zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT w celu sprzeciwienia się uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem. W takim przypadku do sądu krajowego należy ustalenie w świetle wszystkich istotnych okoliczności, czy podatnik jest podmiotem uznanym za mający charakter społeczny w rozumieniu rzeczzonego przepisu (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

93 Gdy podatnik kwestionuje kwalifikację lub brak kwalifikacji danego podmiotu jako mającego charakter społeczny w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy właściwe organy przestrzegają granic przyznanego im w tym przepisie swobodnego uznania, z poszanowaniem zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasady równego traktowania, której wyrazem w zakresie VAT jest zasada neutralności podatkowej (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

94 W tym ostatnim względzie należy przypomnieć, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, że przy wdrażaniu zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT poszanowanie neutralności podatkowej zasadniczo wymaga, aby wszystkie podmioty inne niż podmioty prawa publicznego były traktowane na równi w celu ich uznania w odniesieniu do świadczenia podobnych usług (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

95 Wynika z tego, że przy stosowaniu tego zwolnienia, które należy do kompetencji państwa członkowskiego opodatkowania, państwo to nie może, w odniesieniu do dwóch podatników, którzy wykonują tę samą działalność i której forma wykonywania lub warunki wykonywania przez nich świadczeń opieki społecznej są podobne, uznać charakteru społecznego jednego z dwóch podatników, natomiast nie przyznać takiego uznania drugiemu podatnikowi, pod rygorem naruszenia zasady neutralności podatkowej.

96 W świetle tego orzecznictwa należy stwierdzić, że rejestracja spółki przez podmiot prawa publicznego państwa członkowskiego opodatkowania jako podmiotu świadczącego usługi opieki społecznej zgodnie z przepisami tego państwa członkowskiego może stanowić kryterium, które należy wziąć pod uwagę w celu weryfikacji, czy spółka ta wchodzi w zakres pojęcia „[podmiotu uznanego] za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, w szczególności gdy spółki w ten sposób zarejestrowane są systematycznie lub zwykle uznawane przez organy podatkowe tego państwa członkowskiego za takie podmioty. Taka rejestracja może jednak pozwalać na uznanie, że dana spółka wchodzi w zakres tego pojęcia jedynie wówczas, gdy wymaga ona uprzedniego zweryfikowania przez właściwe organy krajowe, w świetle okoliczności wskazanych w pkt 91–94 niniejszego wyroku, społecznego charakteru owej spółki do celów tego przepisu.

97 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż spółka świadcząca usługi opieki społecznej jest zarejestrowana przez podmiot prawa publicznego państwa członkowskiego opodatkowania jako dostawca usług opieki społecznej zgodnie z ustawodawstwem tego państwa członkowskiego, wystarczy, aby uznać, że spółka ta wchodzi w

zakres pojęcia „[podmiotu uznanego] za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu, tylko wtedy, gdy taka rejestracja jest uzależniona od uprzedniego zweryfikowania przez właściwe organy krajowe społecznego charakteru tej spółki do celów rzeczzonego przepisu.

W przedmiocie kosztów

98 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

po pierwsze, usługi opieki społecznej świadczone na rzecz osób fizycznych przebywających w państwie członkowskim innym niż to, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej, mogą podlegać zwolnieniu na podstawie tego przepisu, a po drugie, w tym względzie bez znaczenia jest okoliczność, że ów usługodawca skorzystał z usług spółki mającej siedzibę w tym innym państwie członkowskim w celu skontaktowania się ze swoimi klientami.

2) Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2008/8,

należy interpretować w ten sposób, że:

w przypadku gdy spółka świadczy usługi opieki społecznej na rzecz osób fizycznych przebywających w państwie członkowskim innym niż to, w którym rzeczona spółka ma siedzibę działalności gospodarczej, charakter tych usług i cechy charakterystyczne tej spółki na potrzeby ustalenia, czy owe usługi wchodzą w zakres pojęcia „świadczeni[a] usług [...] ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną [...] dokonywan[ego] przez [...] [podmiot uznany] za [podmiot] o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu, należy badać zgodnie z transponującym zmienioną dyrektywą 2006/112 prawem państwa członkowskiego, w którym rzeczona spółka ma siedzibę działalności gospodarczej.

3) Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2008/8,

należy interpretować w ten sposób, że:

okoliczność, iż spółka świadczyła usługi opieki społecznej jest zarejestrowana przez podmiot prawa publicznego państwa członkowskiego opodatkowania jako dostawca usług opieki społecznej zgodnie z ustawodawstwem tego państwa członkowskiego, wystarczy, aby uznać, że spółka ta wchodzi w zakres pojęcia „[podmiotu uznanego] za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu, tylko wtedy, gdy taka rejestracja jest uzależniona od uprzedniego zweryfikowania przez właściwe organy krajowe społecznego charakteru tej spółki do celów rzeczzonego przepisu.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.