



Datum van inontvangstneming : 23/11/2021

Zaak C-620/21**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

6 oktober 2021

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 september 2021

Verzoekster tot cassatie en verweerster in het incidenteel cassatieberoep:

Momtrade Ruse OOD

Verweerder in cassatie en verzoeker in het incidenteel cassatieberoep:

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

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Cassatieberoep tegen de uitspraak van de Administrativen sad Ruse (bestuursrechter in eerste aanleg Ruse, Bulgarije) van 26 juni 2020 waarbij de naheffingsaanslag van 4 oktober 2018 van de voor inkomsten bevoegde instanties van de TD na NAP (Teritorialna Direktsia na Natsionalnata Agentsia za Prihodite) Varna (lokale directie van het Nationaal Agentschap voor belastinginkomsten – Varna, Bulgarije), die is bevestigd bij besluit van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en socialeverzekeringszaken” Varna) van 13 maart 2019, nietig is verklaard voor zover daarbij voor het belastingtijdvak van 24 juni 2014 tot en met 31 december 2015 schulden uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde ten belope van het verschil tussen 264 027,60 BGN (Bulgaarse lev) en 316 833,05 BGN (hoofdsom) en het verschil tussen 89 315,83 BGN en 107 178,98 BGN (vertragsrente) jegens Momtrade Ruse zijn vastgesteld. Het beroep werd verworpen voor het overige.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn” of „richtlijn 2006/112”).

Prejudiciële vragen

- 1) Kan artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat een handelsonderneming die in een lidstaat (in casu Bulgarije) als aanbieder van sociale diensten is geregistreerd, zich op deze bepaling kan beroepen om aanspraak te maken op een belastingvrijstelling voor sociale diensten die zij aan natuurlijke personen die onderdaan zijn van andere lidstaten, in die lidstaten heeft verstrekt? Is voor het antwoord op deze vraag van belang dat de aanbieder de afnemers van de diensten zijn aangebracht door handelsondernemingen die zijn geregistreerd in de lidstaten waar de diensten worden verricht?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: op basis van welke criteria en volgens welk recht – Bulgaars en/of Oostenrijks en Duits recht – moet bij de uitlegging en de toepassing van de aangevoerde bepaling van Unierecht worden beoordeeld of de gecontroleerde vennootschap „als instelling van sociale aard erkend” is en bewezen wordt geacht dat het gaat om diensten „welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid”?
- 3) Volstaat volgens deze uitlegging de omstandigheid dat een handelsonderneming is geregistreerd als aanbieder van sociale diensten zoals deze naar nationaal recht zijn omschreven, om de onderneming aan te merken als een instelling die door de betrokken lidstaat als „instelling van sociale aard wordt erkend”?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

Artikel 132, lid 1, onder g), en artikel 133, lid 1, onder a) tot en met d), van richtlijn 2006/112;

Rechtspraak van het Hof van Justitie:

Arrest van 12 maart 2015, „go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punt 17;

Arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16;

Arrest van 25 maart 2010, Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punt 49;

Arrest van 15 november 2012, ██████████ C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22;

Arrest van 13 maart 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punten 26 en 27;

Arrest van 21 september 2017, Commissie/Duitsland, C-616/15, EU:C:2017:721, punt 47;

Arrest van 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak;

Arrest van 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory e.a., gevoegde zaken, C-144/13, C-154/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punt 43;

Arrest van 21 februari 2013, ██████████ C-18/12, EU:C:2013:95, punt 17;

Arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punt 46.

Volgens de verwijzende rechter verschilt het door de rechter in eerste aanleg aangevoerde arrest „go fair” Zeitarbeit wezenlijk van de onderhavige zaak, aangezien de diensten zijn verricht in een lidstaat waar zowel de aanbieder van de diensten als de afnemers van de diensten waren gevestigd.

Aangevoerde nationale bepalingen

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken; hierna: „DOPK”)

Krachtens artikel 122 DOPK kan de voor inkomsten bevoegde instantie de maatstaf van heffing volgens de in deze bepaling voorgeschreven procedure met name vaststellen wanneer in de boekhouding van de gecontroleerde persoon inhoudelijk onjuiste documenten zijn gebruikt (punt 3) of wanneer de maatstaf van heffing niet kan worden vastgesteld aan de hand van de boekhouding (punt 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZZDS”)

Volgens artikel 21 ZDDS is de plaats van de dienst die aan een niet-belastingplichtige wordt verstrekt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn zelfstandige economische activiteit heeft gevestigd.

Volgens artikel 38 ZDDS zijn intracommunautaire leveringen vrijgesteld indien zij in het binnenland eveneens zouden vrijgesteld zijn (lid 2). In artikel 40 ZDDS is bepaald dat de verlening van sociale diensten in de zin van de Zakon za sotsialnoto podpomagane (wet op de sociale bijstand; hierna: „ZSP”) een vrijgestelde levering is.

Volgens artikel 67, lid 2, ZDDS wordt de belasting die niet uitdrukkelijk in rekening is gebracht, geacht te zijn begrepen in de overeengekomen prijs.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (hierna: „ZSP”)

Volgens artikel 16 ZSP bestaan sociale diensten in doelgericht sociaal werk om personen bijstand te verlenen bij de uitvoering van dagelijkse activiteiten of bij hun sociale integratie en worden zij op verzoek van en naar keuze van de personen op basis van een individuele behoefte-evaluatie verleend.

Overeenkomstig artikel 18 ZSP kunnen sociale diensten pas worden verstrekt door onder andere Bulgaarse rechtspersonen en rechtspersonen naar het recht van een andere EU-lidstaat indien zij zijn ingeschreven in een register bij de Agentsia za sozialno podpomagane (bureau voor sociale bijstand).

Volgens de juridische definitie in § 1, punt 6, van de aanvullende bepalingen bij de ZSP zijn „sociale diensten” werkzaamheden waarmee bijstand wordt verleend aan personen en hun mogelijkheden om zelfstandig te leven, worden uitgebreid; volgens punt 7 worden „de sociale diensten binnen de gemeenschap” binnen het gezin of in familiekring verleend.

Pravilnik za prilagane na ZSP (besluit tot uitvoering van de ZSP; hierna: „PPZSP”)

Artikel 40 PPZSP bepaalt dat personen die willen gebruikmaken van sociale diensten die door een rechtspersoon worden aangeboden, een schriftelijke aanvraag indienen bij de beheerentiteit voor hun huidige woonadres. Als referentie voegen zij bij hun verzoek een kopie van een identiteitsdocument, een kopie van een persoonlijk medisch dossier, indien beschikbaar, en een medisch rapport, indien beschikbaar. De beheerentiteit evalueert de behoefte van de persoon aan sociale diensten en legt deze in een gestandaardiseerd verslag vast.

Volgens artikel 40d PPZSP stelt de aanbieder van sociale diensten aan de hand van de behoefte-evaluatie een individueel plan op, waarin hij de doelstellingen formuleert en de werkzaamheden aangeeft die met name zijn bestemd om te voorzien in de dagelijkse levensbehoeften, de zorgbehoefte, de onderwijsbehoefte, de revalidatiebehoefte of een andere behoefte.

Volgens artikel 40e PPZSP houdt de aanbieder van sociale diensten een klantenbestand bij, dat gegevens over de klant en de verstrekte dienst bevat.

Korte weergave van de feiten en van de procedure

- 1 Momtrade Ruse is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die hoofdzakelijk extramurale sociale diensten aanbiedt. Sinds 24 juni 2014 is zij conform de ZDDS op vrijwillige basis geregistreerd.

- 2 De vennootschap is bij de Agentsia „Sotsialno podpomagane“ (bureau voor sociale bijstand) van het Ministerstvo na truda i sotsialnata politika (ministerie van Arbeid en Sociale Zaken, Bulgarije) geregistreerd als aanbieder van sociale diensten in de vorm van de terbeschikkingstelling van persoonlijke begeleiders, maatschappelijk werkers en personen die huishoudelijke hulp aan ouderen verlenen.
- 3 In het kader van de belastingcontrole die werd afgesloten met de naheffingsaanslag van 4 oktober 2018, heeft de vennootschap Momtrade Ruse dienstenovereenkomsten met meerdere natuurlijke personen met de Duitse en/of de Oostenrijkse nationaliteit als opdrachtgevers overgelegd. Krachtens deze overeenkomsten stelde de vennootschap werknemers ter beschikking om de opdrachtgevers te verzorgen en hulp bij het huishouden te bieden. De verschillende werkzaamheden waren nader omschreven in een bij de overeenkomsten gevoegde vragenlijst die was opgesteld door een in Duitsland en Oostenrijk geregistreerd bemiddelingsbedrijf dat de gecontroleerde vennootschap op grond van een bemiddelingsovereenkomst klanten aanbracht.
- 4 De genoemde werkzaamheden omvatten naast hulp bij het huishouden ook de verzorging van ouderen met gezondheidsproblemen, die zich niet alleen kunnen verzorgen. Elke overeenkomst bevat zowel de naam van de opdrachtgever als de benaming van de bemiddelaar. De door de natuurlijke personen verrichte betalingen aan de vennootschap worden niet betwist.
- 5 Overeenkomstig verordening (EU) [nr.] 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2010, L 268, blz. 1) hebben de Duitse belastingautoriteiten een uitwisseling van inlichtingen gestart. Daarop werd vastgesteld dat de diensten niet onderworpen zijn aan Duitse belasting, maar volgens de ZDDS in Bulgarije moeten worden belast.
- 6 Op basis van de door de gecontroleerde vennootschap verstrekte documenten stelden de voor inkomsten bevoegde instanties vast dat er geen sprake was van een overeenkomst voor het verlenen van „sociale diensten”, aangezien de individuele behoefte van de klanten ontbrak. Zij gingen ervan uit dat, aangezien de dienst in werkelijkheid in een andere lidstaat wordt verricht, niet alleen de ZSP, maar ook Duits of Oostenrijks recht relevant is. Momtrade Ruse kan krachtens artikel 40, punt 1, ZDDS slechts worden vrijgesteld indien zij bewijzen aandraagt die volgens het recht van de desbetreffende andere lidstaat aantonen dat de op zijn grondgebied verrichte diensten van sociale aard zijn.
- 7 Voorts kwamen de belastingautoriteiten tot de slotsom dat de door de vennootschap verstrekte oorspronkelijke documenten over de verrichte leveringen inhoudelijk onjuist waren. Daarin waren rechtspersonen uit Duitsland en Oostenrijk als afnemers van de diensten vermeld, terwijl de daadwerkelijke afnemers natuurlijke personen met de Duitse of de Oostenrijkse nationaliteit waren. De boekhouding maakte weliswaar melding van intracommunautaire

diensten aan rechtspersonen, waarvan het belastingtarief was vastgesteld op 0 %, maar van leveringen aan natuurlijke personen was er geen sprake. Volgens de belastingautoriteiten kon de maatstaf van heffing niet worden bepaald aan de hand van de boekhouding. Tevens ontvingen zij niet alle stukken en inlichtingen waarom zij uitdrukkelijk hadden verzocht. Derhalve besloten de belastingautoriteiten dat zij de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 122, lid 2, DOPK zelf moesten bepalen.

- 8 Volgens de rechterlijke instantie in eerste aanleg in deze zaak, de Administrativen sad Ruse, komt artikel 40, punt 1, ZDDS overeen met artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112. De vrijstelling krachtens artikel 40, punt 1, ZDDS kan slechts van toepassing zijn indien de gecontroleerde persoon aantoonbaar dat de sociale aard van de werkzaamheden zowel naar Bulgaars recht als naar het recht van de betreffende lidstaat op het grondgebied waarvan de diensten worden verricht, vaststaat. De rechter in eerste aanleg oordeelde dat deze aard in het licht van de Bulgaarse regeling niet was bewezen, aangezien deze regeling noodzakelijkerwijs veronderstelt dat de sociale behoeften van de persoon zijn geëvalueerd en gedocumenteerd, hetgeen de buitenlandse onderdanen niet het geval was. De gecontroleerde persoon had de naar Bulgaars recht vereiste aanvragen voor het verlenen van sociale diensten, evaluaties van de sociale behoeften, rapporten met de relevante voorstellen, individuele plannen en het klantenbestand niet voorgelegd, maar enkel de overeenkomsten en de bijhorende vragenlijsten. Voorts konden de aan de rechter in eerste aanleg overgelegde verklaringen van de natuurlijke personen met de Duitse nationaliteit, de attesten volgens welke zij in aanmerking kwamen voor sociale dienstverlening, de adviezen over hun zorgbehoefte als bedoeld in het Duitse Sozialgesetzbuch (Duitse socialezekerheidswetboek) en de facturen ratione temporis niet worden gekoppeld aan de personen aan wie de litigieuze facturen waren uitgereikt. De tijdens de gerechtelijke procedure overgelegde facturen aan de natuurlijke personen, waarvan uit de beoordeling was gebleken dat zij overeenkwamen met de tijdens de belastingcontrole overgelegde facturen aan de Duitse bemiddelaars, bevatten geen concretisering van de diensten en toonden niet aan dat zij van sociale aard waren.
- 9 De rechter in eerste aanleg heeft de vastgestelde belastingschuld op grond van artikel 67, lid 2, ZDDS verminderd ten belope van het verschil tussen 264 027,60 BGN en 316 833,05 BGN met betrekking tot de hoofdsom en het verschil tussen 89 315,83 BGN en 107 178,98 BGN met betrekking tot de vertragingsrente. Hij heeft de in de naheffingsaanslag vastgestelde belastingschuld bevestigd voor het overige.
- 10 Voor de cassatiekamer is de vraag aan de orde of de aard van de door Momtrade Ruse verstrekte diensten dient te worden beoordeeld. Aan de hand van de tijdens de belastingcontrole overgelegde bewijsstukken en het tijdens de gerechtelijke procedure verkregen bewijsmateriaal (overeenkomsten, vragenlijsten en verklaringen van de afnemers van de diensten) stelt de rechter vast dat de natuurlijke personen die gebruikmaken van de door de vennootschap verstrekte

diensten, ouderen met gezondheidsproblemen zijn die behoefte hebben aan thuiszorg in verband met huishoudelijke taken en wegens hun gezondheidstoestand hulpbehoevend zijn.

- 11 In zijn beslissing heeft de Administrativen sad Ruse de bevinding dat de diensten niet van sociale aard zijn, gemotiveerd met de omstandigheid dat de vennootschap geen officiële documenten van de Duitse of Oostenrijkse autoriteiten heeft aangevoerd waarin deze sociale aard wordt vastgesteld. De rechter in eerste aanleg oordeelde dat de diensten in verband met zorg voor ouderen niet van sociale aard zijn, aangezien alleen huishoudelijke hulp wordt verleend. De werknemers hoefden geen werkzaamheden te verrichten die verband hielden met de gezondheidstoestand van de personen en hadden geen opleiding genoten die erop wees dat zij medische zorg kunnen verlenen.
- 12 In het reeds aangehaalde arrest Les Jardins de Jouvence heeft het Hof geoordeeld dat de vrijstelling afhangt van „de intrinsieke aard van de verrichte handelingen en de hoedanigheid van de ondernemer die de betrokken diensten verstrekt”. De verwijzende rechter is derhalve van oordeel dat voor de beslechting van het geschil tussen de partijen moet worden vastgesteld op basis van welke criteria moet worden beoordeeld of er sprake is van werkzaamheden van sociale aard: of [de beoordeling moet worden uitgevoerd] op basis van documenten van de bevoegde autoriteiten van de staat waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, dan wel of de vaststelling van de aard van de verleende zorg volstaat.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 13 De verwijzende rechter merkt op dat de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijken van het algemene beginsel dat belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van deze criteria moet echter in overeenstemming zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doeleinden en moet stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, maar de voorziene vrijstellingen mogen niet aldus worden uitgelegd dat zij geen positief effect meer sorteren (zie voornoemde arresten „go fair” Zeitarbeit, Horizon College, Commissie/Nederland, ██████████ en Klinikum Dortmund).
- 14 De bepalingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112 hebben in hun geheel tot doel bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen van btw, teneinde de toegang tot bepaalde prestaties en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken prestaties en de goederenleveringen aan de btw werden onderworpen (zie voormelde arresten Commissie/Duitsland, TMD en VDP Dental Laboratory e.a.).
- 15 De Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) heeft zich in een vergelijkbare zaak reeds uitgesproken over de uitlegging van de

aangehaalde bepaling van de richtlijn. In arrest nr. 10652 van 3 augustus 2020 in de bestuursrechtelijke zaak met nr. 11597/2019 heeft de Varhoven administrativen sad geoordeeld dat het Unierecht de lidstaten niet verplicht om sociale diensten ten behoeve van onderdanen van andere lidstaten buiten hun grondgebied vrij te stellen. De beslissing was gebaseerd op artikel 26, lid 2, van de grondwet [van de Republiek Bulgarije], volgens welke alleen buitenlanders die op het grondgebied van de Republiek Bulgarije verblijven, alle rechten en plichten uit hoofde van de Bulgaarse grondwet hebben, met uitzondering van die waarvoor de Bulgaarse nationaliteit vereist is.

- 16 Volgens de kamer van de verwijzende rechterlijke instantie waarbij de onderhavige zaak aanhangig is gemaakt, is het voor het genoemde doel van artikel 132 van richtlijn 2006/112 irrelevant of de bij de diensten betrokken partijen in een lidstaat verblijven, dan wel of de dienstverrichter, zoals in casu, in een lidstaat is geregistreerd en de afnemers onderdaan zijn van een andere lidstaat waar de diensten worden verricht. Aangezien de plaats van de dienst de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, zouden de in Bulgarije gevestigde aanbieders van sociale diensten, indien de Varhoven administrativen sad de bovengenoemde uitlegging van het Unierecht volgt, op fiscaal gebied echter verschillend worden behandeld naargelang zij in Bulgarije dan wel in een andere lidstaat diensten aan buitenlandse onderdanen verstrekken. Volgens de verwijzende rechter lijkt deze uitkomst onaanvaardbaar.
- 17 Om deze redenen verzoekt de verwijzende rechter om uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112, teneinde de vraag te kunnen beantwoorden of een handelsonderneming die in een lidstaat (in casu Bulgarije) als aanbieder van sociale diensten is geregistreerd, zich op deze bepaling kan beroepen om aanspraak te maken op een belastingvrijstelling voor sociale diensten die door haar aan natuurlijke personen die onderdaan zijn van andere lidstaten, in deze staten zijn verstrekt, en of voor het antwoord op deze vraag van belang is dat de afnemers van de diensten zijn aangebracht door handelsondernemingen die zijn geregistreerd in de lidstaat waar de diensten worden verricht.
- 18 Indien de vraag bevestigend wordt beantwoord en de krachtens artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112 vrijgestelde leveringen autonome begrippen van Unierecht zijn (zie voornoemd arrest Žamberk), maar de richtlijn geen criteria voor de definitie van deze begrippen of regels voor het bewijs van juridisch relevante feiten bevat, verzoekt de verwijzende rechter vervolgens om toelichting over de uitlegging en de toepassing van deze Unierechtelijke bepaling, en in het bijzonder of telkens naar Bulgaars en/of naar Oostenrijks en Duits recht moet worden beoordeeld of de gecontroleerde vennootschap als „instelling van sociale aard erkend” is en of bewezen wordt geacht dat het om diensten „welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid”.
- 19 Ten slotte wenst de rechter in dit verband te vernemen of de omstandigheid dat de handelsonderneming is geregistreerd als aanbieder van sociale diensten zoals deze naar nationaal recht zijn omschreven, volstaat om aan te nemen dat de

vennootschap een instelling vormt die door de betrokken lidstaat als „instelling van sociale aard wordt erkend”.