Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 1. december 2022 [1]

Sag C-620/21

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien))

»Præjudiciel forelæggelse – momsdirektivet – artikel 132, stk. 1, litra g) – fritagelse af tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring – organ, der er anerkendt som foretagende af almennyttig karakter – den pågældende medlemsstat, der anerkender foretagendets almennyttige karakter«

I. Indledning

1. Den demografiske udvikling og globaliseringen påvirker også den EU-retlige momsret. Dette illustreres af den foreliggende sag. En virksomhed med hjemsted i Bulgarien udsender sine medarbejdere til hele EU, bl.a. til (fysiske) personer med bopæl i Tyskland og Østrig, som af alders- eller helbredsmæssige årsager har behov for hjælp til husholdningen og pleje. I princippet er leveringsstedet for disse tjenesteydelser tjenesteyderens hjemsted, her således i Bulgarien. Følgelig finder bulgarsk ret anvendelse for så vidt angår den passende afgiftspålignin med moms og dermed også afgiftsfritagelsen for disse tjenesteydelser, som udføres i Tyskland eller Østrig.

2. Den her omhandlede afgiftsfritagelse omfatter tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som leveres »af et organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagende af almennyttig karakter«. Det afgørende spørgsmål er, hvilken stat denne »pågældende medlemsstat« er. Er det den stat, på hvis territorium de afgiftsfritagne tjenesteydelser leveres (bestemmelsesstaten), fordi ydelsen sædvanligvis betales af denne stats sociale ordninger? Eller er det den stat, som egentlig ville have krav på afgiftsprovenuet, hvis ydelsen ikke var fritaget? For ydelser til ikke-afgiftspligtige personer – som her – vil dette være oprindelseslandet; for ydelser til afgiftspligtige personer (f.eks. et hospital i udlandet) vil det være bestemmelseslandet.

[1] – Originalsprog: tysk.

3. Begge løsninger medfører praktiske problemer. Hvis bestemmelsesmedlemsstaten træffer afgørelse om anerkendelsen, kan oprindelsesmedlemsstaten vanskeligt kontrollere denne afgørelse, selv om denne stats afgiftsprovenu muligvis påvirkes indirekte. Såfremt oprindelsesmedlemsstaten har kompetence til at foretage denne anerkendelse, kan denne medlemsstat ved at anlægge en meget bred anerkendelsespraksis blive et ideelt udgangspunkt for grænseoverskridende tjenesteydelser vedrørende social bistand. I forhold til virksomheder med hjemsted i bestemmelseslandet kan dette medføre konkurrenceforvridning, som det harmoniserede momssystem egentlig har til formål at forhindre.

4. Eftersom der imidlertid kun kan være én løsning, skal Domstolen i denne sag afgøre, om spørgsmålet om afgiftsfritagelse af transaktioner udført af bestemte organer, som skal anerkendes af »den pågældende medlemsstat«, altid afhænger af den stat, hvor det momsretlige leveringssted er beliggende (her Bulgarien), eller altid afhænger af bestemmelseslandet (her Tyskland eller Østrig).

II. Retsforskrifter

A. EU-ret

5. Den EU-retlige ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [2].

6. Momsdirektivets artikel 45 vedrører leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person og har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

7. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsætter reglerne for afgiftsfritagelse:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

g) levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter.«

[2] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der gjaldt for de omtvistede år (2014-2015); senest ændret ved Rådets direktiv 2013/61/EU af 17.12.2013 (EUT 2013, L 353, s. 5).

8. Momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra c), tillader medlemsstaterne at underlægge meddelelse af den ovennævnte fritagelse en betingelse:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

c) disse organers priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner.«

9. Momsdirektivets artikel 134, litra a), fastsætter følgende:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

B. Bulgarsk ret

10. Momsdirektivet blev gennemført ved Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (momsloven).

11. I henhold til momslovens artikel 21 forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

12. I henhold til momslovens artikel 40 er levering af sociale tjenesteydelser som omhandlet i Zakon za sotsialnoto podpomagane (lov om social bistand, herefter »bistandsloven«) fritaget.

13. Ifølge bistandslovens artikel 16 hviler de sociale tjenesteydelser på målrettet socialt arbejde med henblik på hjælp til personer med det formål at forestå dagligdagsaktiviteter eller social integration, idet de ydes på grundlag af en individuel behovsvurdering efter personernes ønske og valg.

14. I henhold til bistandslovens artikel 18 leveres sociale tjenesteydelser, bl.a. af bulgarske juridiske personer, først efter optagelse i et register hos Agentsia za sozialno podpomagane (agentur for social bistand, Bulgarien).

15. I henhold til den retlige definition i § 1, nr. 6, i tillægsbestemmelserne til bistandsloven er »sociale tjenesteydelser« aktiviteter, der støtter personerne og forøger deres muligheder for at føre et selvstændigt liv; i henhold til nr. 7 leveres »de sociale tjenesteydelser i fællesskabet« i familiemiljøet eller i det familienære miljø.

16. I henhold til artikel 40 i Pravilnik za prilagane na ZSP (bekendtgørelse om gennemførelse af bistandsloven) indgiver de personer, der ønsker at modtage sociale tjenesteydelser, en skriftlig anmodning ved forvaltningsorganet på stedet for deres aktuelle adresse, hvis leverandøren af de sociale tjenesteydelser er en juridisk person. Som reference vedlægger de en kopi af et

identitetsdokument, en kopi af en personlig sygejournal, såfremt en sådan eksisterer, og en lægelig udtalelse, såfremt en sådan eksisterer. Forvaltningsorganet foretager en vurdering af personens behov for sociale tjenesteydelser og nedfælder den i en standardiseret rapport.

17. I henhold til artikel 40d i bekendtgørelse om gennemførelse af bistandsloven udarbejder leverandøren af sociale tjenesteydelser efter behovsvurderingen en individuel plan, hvori målsætningerne formuleres og aktiviteter med henblik på navnlig at dække de daglige behov samt sundheds-, uddannelses- og rehabilitationsbehovene eller øvrige behov anføres.

18. I henhold til artikel 40e i bekendtgørelse om gennemførelse af bistandsloven fører leverandøren af sociale tjenesteydelser et kunderegister, som indeholder oplysninger om personen og den leverede tjenesteydelse.

III. Faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

19. Momtrade Ruse OOD (herefter »Momtrade«) er et selskab med begrænset ansvar, som hovedsageligt leverer ambulante sociale tjenesteydelser. Selskabet har siden den 24. juni 2014 været registreret i henhold til momsloven som afgiftspligtig person på frivillig basis. Desuden er det også registreret hos agenturet for socialhjælp under det bulgarske ministerium for arbejde og socialpolitik [3] som leverandør af sociale tjenesteydelser i form af tilrådighedsstillelse af plejere, socialassistenter og husholdningshjælpere til ældre mennesker.

20. Der blev gennemført en afgiftskontrol hos Momtrade for perioden fra den 24. juni 2014 til den 31. december 2015. Genstanden for kontrollen var tjenesteydelser over for forskellige fysiske personer med tysk og/eller østrigsk statsborgerskab, som åbenbart har bopæl i Tyskland eller Østrig.

21. På grundlag af kontrakter indgået med disse fysiske personer udsendte Momtrade medarbejdere til pleje og husholdning i ordregivernes husholdninger. De enkelte opgaver blev konkretiseret i et spørgeskema, som var vedlagt kontrakterne. Disse spørgeskemaer var udarbejdet af et formidlingsselskab, der var registreret i Tyskland henholdsvis Østrig, og som på grundlag af en formidlingskontrakt formidlede kunder til Momtrade.

22. De anførte opgaver omfatter foruden hjælp i husholdningen pleje af ældre mennesker med helbredsproblemer, som ikke kan klare sig alene. I hver kontrakt er såvel ordregiverens navn som formidlerens betegnelse anført. De ydede betalinger fra de fysiske personer til selskabet er uomtvistede.

23. De tyske skatte- og afgiftsmyndigheder indledte en informationsudveksling. Derefter blev det konstateret, at tjenesteydelserne ikke er afgiftspligtige i Tyskland, men skal afgiftsbelægges i Bulgarien i henhold til den bulgarske momslov.

24. På grundlag af de bilag, som Momtrade fremlagde, konstaterede de indtægtsansvarlige myndigheder i Bulgarien, at der manglede en aftale om levering af »sociale tjenesteydelser«, da kundernes individuelle behov ikke var anført. De lagde til grund, at også tysk henholdsvis østrigsk ret er relevant ud over bistandsloven, da tjenesteydelsen faktisk leveres i en anden medlemsstat.

[3] – Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

For at opnå en fritagelse af Momtrade i henhold til momslovens artikel 40, nr. 1, skal der foreligge beviser, som i henhold til den pågældende anden medlemsstats lovgivning bekræfter, at de tjenesteydelser, der er leveret på denne stats område, har social karakter.

25. Ved afgiftskontrolafgørelse af 4. oktober 2018 fik Momtrade i alle tilfælde afslag på afgiftsfritagelse af tjenesteydelserne. Selskabet anlagde søgsmål til prøvelse heraf. Retten i første instans i sagen, Administrativen sad Ruse (forvaltningsdomstolen i Ruse, Bulgarien), lagde til grund, at momslovens artikel 40, nr. 1, svarer til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). For at afgiftsfritagelsen i henhold til momslovens artikel 40, nr. 1, kan finde anvendelse, skal den kontrollerede person dokumentere, at aktiviteten har social karakter såvel i henhold til bulgarsk ret som i henhold til retten i den medlemsstat, på hvis område tjenesteydelserne leveres. Retten lagde til grund, at denne karakter ikke er dokumenteret i forhold til den bulgarske ordning. Det er i denne ordning en ufravigelig betingelse, at der foretages en social vurdering af personens behov, hvilket ikke er sket og heller ikke er dokumenteret i den foreliggende sag.

26. Momtrade forelagde ikke ansøgninger om levering af sociale tjenesteydelser, sociale vurderinger, forslagsrapporter, individuelle planer og kunderegisteret, som kræves i henhold til de bulgarske bestemmelser, men blot kontrakterne og de tilhørende spørgeskemaer.

27. Desuden er tjenesteydelser i forbindelse med pleje af ældre mennesker ikke sociale i den forstand, hvori udtrykket anvendes i momslovens artikel 40, stk. 1, da der kun leveres hjælp i forbindelse med husholdningen. Medarbejderne er ikke forpligtet til at udføre opgaver, som hænger sammen med personernes helbredstilstand. De har heller ikke en uddannelse, som sandsynliggør, at de er i stand til at yde medicinsk pleje.

28. Retten i første instans stadfæstede dermed i vidt omfang den afgiftsskyld, som blev fastsat ved afgiftsansættelsen. Momtrade iværksatte appel heraf. For den kompetente kassationsafdeling opstår det spørgsmål, hvilke kriterier der skal ligge til grund for vurderingen af, om der er tale om sociale aktiviteter.

29. Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien) har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Tillader fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), at et handelsselskab, der er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser i en medlemsstat (i den foreliggende sag Bulgarien), kan påberåbe sig denne bestemmelse for at opnå en afgiftsfritagelse for sociale tjenesteydelser, der af selskabet leveres til fysiske personer, der er statsborgere i andre medlemsstater, på disse staters område? Er det relevant for besvarelsen af dette spørgsmål, at modtagerne af tjenesteydelserne blev formidlet til leverandøren af handelsselskaber, der er registreret i de medlemsstater, hvor tjenesteydelserne leveres?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Ud fra hvilke kriterier og ud fra hvilken lovgivning – bulgarsk og/eller østrigsk og tysk ret – skal det ved fortolkningen og anvendelsen af den anførte EU-retlige bestemmelse bedømmes, om det kontrollerede selskab er »anerkendt som foretagende af almennyttig karakter«, og om det anses for dokumenteret, at det drejer sig om tjenesteydelser »med nær tilknytning til social bistand og social sikring«?

3) Er det ifølge denne fortolkning tilstrækkeligt, at et handelsselskab er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser som defineret i national ret, for at det kan lægges til grund, at selskabet af den pågældende medlemsstat er »anerkendt som foretagende af almennyttig karakter«?«

30. I sagen for Domstolen har Republikken Bulgariens skatte- og afgiftsmyndighed og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, besluttet, at der ikke skal afholdes mundtlig forhandling.

IV. Bedømmelse

31. Eftersom besvarelsen af det første og det tredje spørgsmål følger relativt entydigt af momsdirektivet og Domstolens praksis, vil jeg indledningsvis behandle disse spørgsmål (herom under A og B). Herefter vil jeg vende mig mod det andet spørgsmål, som indeholder to dele, der skal bedømmes separat. For det første anmoder den forelæggende ret om fortolkning af begrebet »tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring« og ønsker oplyst, hvorledes disse tjenesteydelser dokumenteres. For så vidt er spørgsmålet, om der foreligger en tjenesteydelse, som i sig selv er afgiftsfritaget (herom under C), og som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre anerkendte organer. For det andet skal det afklares, hvorledes begrebet »den pågældende medlemsstat« skal fortolkes, idet denne medlemsstat anerkender disse »andre organer« som foretagender af almennyttig karakter, således at de i personmæssig henseende er omfattet af anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen (herom under D).

A. Umiddelbar anvendelighed af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) (det første spørgsmål)

32. Med det første spørgsmål ønskes det oplyst, om Momtrade umiddelbart kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). Det fremgår af Domstolens praksis [4], at der i alle tilfælde, når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger kan støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet. Dette forudsætter, at disse bestemmelser efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten.

33. I denne henseende har Domstolen med hensyn til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), allerede fastslået, at denne bestemmelse [henholdsvis den indholdsmæssigt identiske tidligere bestemmelse i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)] tilstrækkeligt præcist og ubetinget angiver de former for virksomhed, der er omfattet af fritagelsen [5].

34. Begrebet »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« indrømmer dog medlemsstaterne en skønsbeføjelse ved anerkendelsen af visse organisationer som velgørende [6]. Så længe medlemsstaterne overholder grænserne for den

[4] – Dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 51), af 26.9.2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, præmis 36), og af 19.1.1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, præmis 25).

[5] – Dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 53). I dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 47), omhandles selvstændige EU-retlige begreber, der må underlægges en definition på EU-plan.

[6] – Dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 41 vedrørende nr. 15 i bilag III).

skønsbeføjelse, de har fået ved momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), kan borgerne ikke på grundlag af denne bestemmelse opnå egenskab af foretagende af social karakter i modstrid med den pågældende medlemsstats ønske [7].

35. Når en borger anmoder om anerkendelse som foretagende af social karakter, påhviler det imidlertid de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har overholdt de nævnte grænser og herved har anvendt de fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet [8]. For så vidt kan private i så fald på trods af den tillagte skønsbeføjelse påberåbe sig momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) [9].

36. Med henblik på den forelæggende rets første spørgsmål skal det præciseres, at dette gælder, uanset om leveringsstedet fastsættes ud fra bestemmelseslandsprincippet eller oprindelseslandsprincippet, og uanset om en formidler har formidlet denne tjenesteydelse.

B. Kravene til en effektiv anerkendelse (det tredje spørgsmål)

37. Med det tredje spørgsmål ønskes det oplyst, om det forhold, at et handelsselskab er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser, er tilstrækkeligt til, at der er tale om et gyldigt anerkendt organ som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).

38. Det tilkommer de nationale myndigheder at fastlægge de organer, der skal anerkendes som foretagender af social karakter i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) [10]. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), præciserer hverken betingelserne eller vilkårene for anerkendelse af andre organer end offentligretlige organer som foretagender af almennyttig karakter. Det tilkommer således principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår sådanne organer kan gives en sådan anerkendelse [11].

39. I denne forbindelse fremgår det dog af Domstolens praksis, at det ved anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige organer tilkommer de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold.

40. Disse forhold kan bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsat i lovgivning eller administrativt, vedrører afgifter eller social sikring – den almene interesse i den berørte afgiftspligtige persons virksomhed, den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser

7 – Dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 55).

8 – Dom af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 45), og af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 56).

9 – Dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 32), og af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 61).

10 – Dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 57).

11 – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 69), af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 43), af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 32 og 34), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 26).

eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer [12]. Der kan i denne forbindelse også tages hensyn til de formål, som de omhandlede virksomheder overordnet set forfølger, og hvor fast deres sociale engagement er [13].

41. Heraf følger desuden, at det ikke står medlemsstaterne frit at kvalificere private virksomheder, der drives med gevinst for øje (som her Momtrade), som foretagender af almennyttig karakter af den ene grund, at disse virksomheder ligeledes leverer ydelser af almennyttig karakter [14]. Dermed kan det forhold, at et handelsselskab er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser hos et statsligt agentur, ikke i sig selv være tilstrækkeligt til heraf at udlede, at selskabet ved et korrekt skøn er anerkendt som foretagende af almennyttig karakter. Der gælder muligvis noget andet, hvis denne registrering er forbundet med en materiel vurdering af de ovennævnte forhold, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

C. Bedømmelsen af tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring (det andet spørgsmål – anden del)

42. Anden del af det andet spørgsmål vedrører bedømmelsen af en afgiftsfri tjenesteydelse, både hvad angår kriterierne og den lovgivning, der finder anvendelse, og den herfor påkrævede dokumentation. Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse kun gælder for levering af ydelser og varer »med nær tilknytning til social bistand og social sikring«. Det fremgår således alene af EU-retten, at der foreligger en afgiftsfri tjenesteydelse.

43. I henhold til Domstolens praksis skal de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person [15]. De skal imidlertid ikke fortolkes for strengt [16], idet fortolkningen af disse udtryk skal overholde kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet, som er en del af den fælles momsordning, og være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning [17].

44. Dermed kræver Domstolen en formålsorienteret fortolkning af bestemmelserne om afgiftsfritagelse, som tager hensyn til formålene med afgiftsfritagelsen og princippet om afgiftsneutralitet. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal desuden fortolkes i lyset af

[12] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 70), af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 44), af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 35), af 12.3.2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 20), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

[13] – Dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 45).

[14] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 72), af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 42 og 44), og af 28.7.2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, præmis 61 og 63).

[15] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 57), af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 28), af 12.3.2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 17), af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 22), og af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 12).

[16] – Dom af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, i præmis 32 anvendes formuleringen »ikke […] særligt snævert«).

[17] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 57), af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 28), af 12.3.2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 17), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 22).

artikel 134, litra a), som kræver, at de pågældende leveringer af goder eller tjenesteydelser er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der henhører under social bistand og social sikring [18].

45. I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at ydelser vedrørende hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, principielt har nær tilknytning til social bistand og social sikring som omhandlet i denne bestemmelse [19]. Tilsvarende skal tjenesteydelser, der leveres til personer, der befinder sig i en tilstand af psykisk afhængighed, og som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, ligeledes anses for at udgøre sådanne tjenesteydelser, når disse personer ikke er i stand til selv at varetage disse uden risiko for at skade deres egne finansielle eller øvrige interesser [20]. Tilrådighedsstillelse af arbejdstagere er dog ikke omfattet heraf, idet dette ikke som sådan udgør en levering af tjenesteydelser af almen interesse på det sociale område. Det er i denne forbindelse uden relevans, at det pågældende personale er plejepersonale, eller at dette personale stilles til rådighed for anerkendte plejeinstitutioner [21].

46. Den medlemsstat, som er tillagt beskatningskompetencen ved direktivet, skal afklare, om den pågældende ydelse er afgiftsfritaget. Inden for momsretten afhænger dette af leveringsstedet for tjenesteydelsen. Hvad angår ydelser til afgiftspligtige personer er dette i henhold til momsdirektivets artikel 44 principielt det sted, hvor ydelsesmodtageren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (bestemmelseslandsprincippet). Hvad angår tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person er dette i henhold til momsdirektivets artikel 45 det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (oprindelseslandsprincippet). Med hensyn til enkelte særlige stedsbestemmelser (f.eks. momsdirektivets artikel 54) afhænger beskatningsretten af det sted, hvor disse aktiviteter rent faktisk udøves (forretningsstedsprincippet).

47. I den foreliggende sag er der tale om tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer, således at den stat, der har beskatningsretten, i henhold til momsdirektivets artikel 45 er Bulgarien. Derfor afgør den bulgarske momslov, hvis momsdirektivet er blevet korrekt gennemført ved denne lov, om der er blevet leveret en afgiftsfri tjenesteydelse. Det er uden relevans herfor, om den pågældende tjenesteydelse også i henhold til den tyske eller den østrigske lov om omsætningsafgift ville blive bedømt som en afgiftsfri ydelse inden for social bistand. På et harmoniseret retsområde såsom momsretten bør bedømmelsen dog ideelt set være den samme.

48. Det tilkommer den forelæggende ret at bedømme, om momsdirektivet er blevet korrekt gennemført ved de tilsvarende bestemmelser i momsloven. Såfremt dette ikke er tilfældet, kan den afgiftspligtige person – som anført ovenfor (punkt 32 ff.) – umiddelbart påberåbe sig momsdirektivet. I begge tilfælde har den afgiftspligtige person imidlertid en samarbejdsforpligtelse med hensyn til bedømmelsen af, om de pågældende tjenesteydelser faktisk er afgiftsfritagne tjenesteydelser. Dette kan også indebære forelæggelse af dokumentation. Momsdirektivet fastsætter dog ikke, hvilken dokumentation der er tale om, eller hvorledes den skal fremlægges.

[18] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 59), og af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 31); i denne retning vel også dom af 9.2.2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, præmis 25).

[19] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 62), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 23); jf. i denne retning dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 44).

[20] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 63).

[21] – Dom af 12.3.2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 28).

49. Uden en sådan EU-retlig bestemmelse er udformningen af dokumentationskravene omfattet af medlemsstaternes kompetence (princippet om procesautonomi). Som Domstolen allerede har fastslået, har de et vist råderum i denne henseende [22] og kan selv fastlægge de nærmere fremgangsmåder. Imidlertid må disse ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende krav på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må ikke være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve rettigheder, som hjemles i Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) [23].

50. Det fremgår ikke, at ækvivalensprincippet er blevet tilsidesat i den foreliggende sag. Der fremgår heller ikke en tilsidesættelse af effektivitetsprincippet. Det er oplagt, at en vis dokumentation for kontrollen af, om der faktisk foreligger en afgiftsfritaget tjenesteydelse, er egnet, påkrævet og sædvanligvis også passende. Dette gælder så meget desto mere, når tjenesteydelserne udføres uden for de bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheders kontrolområde (her i Tyskland eller Østrig). Efter min vurdering synes dette principielt ikke at gøre det praktisk umuligt at opnå afgiftsfritagelsen. I sidste ende tilkommer denne bedømmelse imidlertid den forelæggende ret.

D. Den »pågældende medlemsstat«, der anerkender organerne (det andet spørgsmål – første del)

1. Redegørelse for problemstillingen

51. Bulgarien afgør således, om der foreligger en tjenesteydelse med nær tilknytning til social bistand. Imidlertid kræves det i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), endvidere, at denne tjenesteydelse skal leveres af en bestemt afgiftspligtig person. Afgiftsfritagne tjenesteydelser af denne art kan kun leveres af »alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

52. Eftersom kun den sidste mulighed er relevant i den foreliggende sag, er det afgørende, om Momtrade er et sådant anerkendt organ. Momtrade er muligvis blevet anerkendt af Bulgarien som et sådant organ, selv om det forhold, at et handelsselskab er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser hos et statsligt agentur, ikke i sig selv er tilstrækkeligt (jf. punkt 40 og 41 ovenfor). På forretningsstedet eller i bestemmelseslandene Tyskland og Østrig er Momtrade åbenbart ikke blevet anerkendt som et sådant organ. Hvis det lægges til grund, at Bulgarien gyldigt har anerkendt Momtrade som et sådant organ, skal det med henblik på besvarelsen af første del af det andet spørgsmål afklares, hvilken »pågældende medlemsstat« der skal træffe denne afgørelse om anerkendelse.

[22] – Jf. vedrørende manglende bestemmelser om forretning i momsretten dom af 23.4.2020, Sole-Mizo og Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 og C-126/18, EU:C:2020:292, præmis 37), af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20 – autonomi), af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 39), og af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 29).

[23] – Dom af 16.7.2020, UR (Momspligt for advokater) (C-424/19, EU:C:2020:581, præmis 25), af 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 58), af 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, præmis 54), af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20), af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 17), og af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 24).

53. I momsdirektivet tales kun om »den pågældende medlemsstat«. Ved første øjekast er den »pågældende medlemsstat« også den medlemsstat, hvor det momsretlige leveringssted er beliggende. Dermed skal denne medlemsstat – således som Kommissionen f.eks. har gjort gældende i sit indlæg – foretage afgiftspåligningen.

54. Bestemmelserne om leveringsstedet blev imidlertid netop ændret med virkning fra den 1. januar 2010[24]. Formålet med denne ændring var også at tilgodese momsens karakter af forbrugsafgift[25] i forbindelse med den enkelte medlemsstats beskatningsret. Derfor bør beskatningsretten principielt tilkomme den stat, hvor forbruget finder sted (bestemmelseslandsprincippet). Hvis dette medfører håndhævelsesproblemer – f.eks. i forbindelse med tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer, jf. momsdirektivets artikel 45 – finder oprindelseslandsprincippet imidlertid anvendelse. Dette formål med oprindelseslandsprincippet – at undgå mangelfuld håndhævelse – forekommer mig dog ikke uden videre at kunne overføres til formålet med anerkendelsen af andre organer som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).

55. Den enkleste løsning er muligvis, at der også i denne henseende tages udgangspunkt i oprindelseslandet. Herfor taler, at leveringsstedet for en ydelse til ikke-afgiftspligtige personer sædvanligvis er oprindelseslandet, som også har beskatningsretten. I så fald vil Bulgarien have kompetence til at foretage anerkendelsen i den foreliggende sag. På den anden side vil en medlemsstat, som stiller særligt strenge krav (f.eks. i kvalitativ henseende) til anerkendelsen, med denne løsning gøre det vanskeligt for virksomheder med hjemsted på statens område at levere grænseoverskridende tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand. I modsat fald vil det derimod udgøre en geografisk fordel for sådanne virksomheder at etablere sig i den stat, der stiller de laveste krav til anerkendelsen. I begge tilfælde vil der uundgåeligt opstå konkurrenceforvridning i bestemmelseslandet – hvor tjenesteydelsen modtages og forbruges.

56. Momsretten er imidlertid netop blevet harmoniseret, fordi den i sig selv har relation til det indre marked, og med henblik på at undgå en sådan konkurrenceforvridning. Momsdirektivet er derfor baseret på kompetencegrundlaget i artikel 113 TEUF og skal, til forskel fra andre skatter og afgifter (navnlig til forskel fra indkomstskatterne), ikke opfylde de særlige betingelser i artikel 115 TEUF.

57. Derfor forekommer det tvivlsomt, om der ved den »pågældende medlemsstat« faktisk forstås den stat, hvor det momsretlige leveringssted er beliggende. Dette gælder så meget desto mere, når leveringsstedet afhænger af ydelsesmodtagerens egenskab. Hvis en og samme tjenesteydelse leveres i en og samme (udenlandske) medlemsstat til en ikke-afgiftspligtig person (f.eks. plejeydelser til en fysisk person) og til en afgiftspligtig person (f.eks. plejeydelser som undertjenesteyder til et alderdomshjem), vil dette kræve to anerkendelser, eftersom leveringsstedet dels er beliggende i bestemmelseslandet (udlandet) og dels i oprindelseslandet (indlandet).

[24] – Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11).

[25] – Jf. blot tredje betragtning til direktiv 2008/8/EF.

2. Ordlyden

58. Begrebet »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat« anvendes kun i nogle af bestemmelserne om afgiftsfritagelse, mens andre bestemmelser om afgiftsfritagelse kun taler om »anerkendte institutioner« [jf. f.eks. momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)].

59. Allerede af denne sammenligning af ordlyden kan det udledes, at der ved den »pågældende medlemsstat« forstås noget andet end den stat, der har beskatningsretten. Den fortolkning, at der ved den pågældende medlemsstat altid forstås den stat, der også har ret til at afgiftsbelægge transaktionen, gør nemlig hele formuleringen overflødig. Uden denne formulering er det således alligevel den medlemsstat, hvor det momsretlige leveringssted er beliggende, der kontrollerer betingelserne for afgiftspligtens indtræden og kan gøre brug af de tilsvarende skønsbeføjelser.

60. Dermed indikerer allerede ordlyden, at der ved den »pågældende medlemsstat« ikke altid forstås den medlemsstat, der har ret til at afgiftsbelægge transaktionen.

3. Gennemgang af tilblivelseshistorien

61. Herfor taler også bestemmelsens tilblivelseshistorie. I den bestemmelse, der gik forud for momsdirektivet, var reglerne for afgiftsfritagelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsat i sjette direktivs artikel 13. Denne artikel omfattede imidlertid i henhold til den daværende overskrift kun »[a]fgiftsfritagelser i indlandet«.

62. I henhold til tredje betragtning skete der med momsdirektivet blot en omarbejdelse af strukturen og affattelsen, uden at der blev tilsigtet nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. De materielle ændringer, som alligevel blev foretaget, er opregnet udtømmende i bestemmelserne om direktivets gennemførelse og ikrafttræden. Her nævnes momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), imidlertid ikke.

63. Under hensyntagen til sjette direktiv kan det derfor lægges til grund, at der ved en afgiftsfritagelse *i indlandet* primært blev forstået ydelser, som præsteres af »alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, idet disse organer sædvanligvis er etableret i indlandet og udfører deres ydelser i indlandet. Den pågældende medlemsstat, der skal foretage anerkendelsen, vil i så fald være den stat, hvor ydelsen er blevet udført. Dette vil være i overensstemmelse med bestemmelseslandsprincippet.

4. Formålsorienteret fortolkning

64. Også en formålsorienteret fortolkning taler imod at anvende bestemmelserne om leveringsstedet ved fastsættelsen af den »pågældende medlemsstat«, der træffer afgørelse om anerkendelsen. Som anført ovenfor tager stedsbestemmelserne sigte på, at afgiftsprovenuet tildeles en af de mulige medlemsstater. Med henblik herpå kan der anvendes forskellige principper, som enten i højere grad tager hensyn til karakteren af forbrugsafgift (bestemmelseslandsprincippet, forretningsstedsprincippet) eller i højere grad tilgodeser princippet om effektiv skatte- og afgiftsforvaltning (oprindelseslandsprincippet).

65. Momsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), og tilknytningen til en statslig anerkendelse fra den »pågældende medlemsstat« har imidlertid efter min opfattelse et andet formål. Her er der nemlig ikke tale om at gennemføre karakteren af forbrugsafgift eller en effektiv skatte- og afgiftsforvaltning, men derimod navnlig om finansieringen af de enkelte sociale ordninger i medlemsstaterne.

66. Formålet med denne afgiftsfritagelse er nemlig at nedbringe udgifterne til disse tjenesteydelser og således gøre disse mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem [26]. Eftersom de fleste af disse omkostninger bæres af de sociale ordninger i medlemsstaterne, har afgiftsfritagelsen således også til formål at finansiere medlemsstaternes sociale ordninger.

67. Derfor har Domstolen allerede flere gange fastslået, at medlemsstaten ved anerkendelsen af andre organer i princippet ikke overskrider grænserne for sin skønsbeføjelse ved at kræve, at udgifterne for den omhandlede ambulante pleje fuldt ud eller for den overvejende del skal være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer [27].

68. Hvis anerkendelsen af et andet organ er omfattet af medlemsstatens skønsbeføjelse, og afgiftsfritagelsen på den anden side tager sigte på at reducere omkostningerne ved pleje, som for den overvejende del bæres af de enkelte sociale ordninger, kan det momsretlige leveringssted imidlertid ikke være afgørende. I forbindelse med grænseoverskridende tjenesteydelser forekommer det nemlig ikke plausibelt, at det ligger inden for oprindelseslandets (her Bulgariens) skønsbeføjelse at afgøre, om de sociale ordninger i bestemmelseslandene (her de tyske eller østrigske ordninger) skal afgiftsbelægges med moms eller ej.

69. Dette vil også forklare, hvorfor EU-lovgiver eksplicit tager udgangspunkt i den pågældende medlemsstats anerkendelse. Den pågældende medlemsstat er ved en formålsorienteret betragtning den stat, hvis sociale ordninger berøres af tjenesteydelsen og derfor kan træffe afgørelse om anerkendelsen af leverandøren som et foretagende af almennyttig karakter.

70. Endelig taler formuleringen i momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra c), for denne fortolkning. I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaten gøre meddelelse af fritagelsen for de »andre organer« betinget af, at disse organers priser er godkendt af det offentlige. Hermed kan kun menes myndighederne i bestemmelseslandet. Hvis godkendelsen af priserne på stedet afhænger af de kompetente myndigheder i bestemmelseslandet, er det nærliggende, at den »pågældende medlemsstat«, der træffer afgørelse om anerkendelsen, er bestemmelsesmedlemsstaten.

5. Hensyntagen til princippet om afgiftsneutralitet

71. Endvidere er den fortolkning, at den medlemsstat, der har kompetence til at foretage anerkendelsen i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), er den stat, hvis sociale ordninger sædvanligvis betaler for tjenesteydelserne, og ikke den stat, hvor leveringstedet for tjenesteydelsen fastsættes i momsdirektivet, i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

[26] – Dom af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 29), af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 41), og af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 30).

[27] – Dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 37), i denne retning også dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 39), og af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 53). Jf. tilsvarende i forbindelse med afgiftsfritagelse for pleje dom af 7.4.2022, I (Momsfritagelse for hospitalsydelser) (C-228/20, EU:C:2022:275, præmis 61), og af 5.3.2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 30 og 31).

72. Princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [28]. Virksomheder, der konkurrerer med hinanden, skal principielt behandles ens i momsretlig henseende.

73. Konkurrencen mellem alderdomshjem, offentligretlige organer og andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, foregår i princippet på det sted, hvor tjenesteydelserne leveres og betales. Momtrade konkurrerer for så vidt primært med organer, der leverer sammenlignelige tjenesteydelser i Tyskland eller Østrig. Denne konkurrence kan blive væsentligt forvredet, hvis medlemsstaterne gennem deres egen anerkendelsespraksis i oprindelseslandet kan påvirke omkostningerne ved aktiviteten i bestemmelseslandet.

74. Denne konkurrenceforvridning vil indtræde i alle situationer, hvor medlemsstaternes anerkendelsespraksis er divergerende. Den skønsmargen, som indrømmes medlemsstaterne i denne henseende (jf. punkt 38 ff. ovenfor), udelukker nærmest en ensartet praksis. Den medlemsstat, der knytter de strengeste betingelser til anerkendelsen, vil forskelsbehandle de virksomheder, der har etableret hjemstedet for deres økonomiske virksomhed på statens område, negativt i forbindelse med tjenesteydelser inden for rammerne af momsdirektivets artikel 45. Den medlemsstat, der knytter de mildeste betingelser til anerkendelsen, vil begunstige de virksomheder, der har etableret hjemstedet for deres økonomiske virksomhed på statens område, i forbindelse med tjenesteydelser inden for rammerne af momsdirektivets artikel 45.

75. Tilsvarende udsteder Bulgarien – således som Bulgariens skatte- og afgiftsmyndighed har oplyst – en afgørelse om anerkendelse, som kun er gyldig for tjenesteydelser på Bulgariens område. I den foreliggende sag vil Tyskland og Østrig derfor skulle træffe afgørelse om, hvorvidt Momtrade kan anerkendes som et foretagende af almennyttig karakter.

76. Momtrade skal forelægge de bulgarske myndigheder denne afgørelse. Den skal i henhold til princippet om gensidig tillid [29] anerkendes i Bulgarien. De bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheder vil herefter kun bedømme, om der også foreligger en afgiftsfritaget tjenesteydelse med nær tilknytning til social bistand og social sikkerhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). Såfremt dette ikke er tilfældet, er tjenesteydelsen afgiftspligtig; såfremt dette er tilfældet, er tjenesteydelsen afgiftsfritaget. En eventuel uenighed om, hvorvidt afgørelsen om anerkendelse hvilede på et korrekt skøn, skal afklares i den stat, hvis sociale ordninger sædvanligvis bærer omkostningerne, altså i bestemmelseslandet.

77. Imidlertid medfører denne fortolkning, at momsprovenuet i Bulgarien påvirkes indirekte af en afgørelse om anerkendelse i en anden medlemsstat (her Tyskland og Østrig). Dette er dog efter min opfattelse begrundet i det særlige formål med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) (reduktion af omkostningerne til de enkelte sociale ordninger – herom punkt 65 ff.), og princippet om konkurrenceneutralitet.

[28] – Jf. dom af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 30), af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 20), og af 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, præmis 22).

[29] – Jf. vedrørende dette princip inden for rammerne af samarbejdet på området for strafferetspleje dom af 12.5.2021, Bundesrepublik Deutschland (Efterlysningsblad (rødt hjørne) fra INTERPOL) (C-505/19, EU:C:2021:376, præmis 80 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også dom af 28.9.2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, præmis 43).

V. Forslag til afgørelse

78. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien) således:

»1) Borgerne kan på trods af den skønsmargen, som medlemsstaterne tillægges ved bestemmelsen, umiddelbart påberåbe sig artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem over for beskatningsmedlemsstaten. Dette gælder, uanset om leveringsstedet for ydelsen afhænger af bestemmelseslandsprincippet eller oprindelseslandsprincippet, og uanset om en formidler har formidlet denne tjenesteydelse.

2) Artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den pågældende medlemsstat, der træffer afgørelse om anerkendelse med hensyn til andre organer, er den stat, hvor tjenesteydelserne faktisk udføres, og hvis sociale ordninger sædvanligvis betaler for disse tjenesteydelser. Dette kan i tilfælde af grænseoverskridende tjenesteydelser også være en medlemsstat, som ikke er tillagt den tilsvarende beskatningskompetence ved direktivet om leveringsstedet for tjenesteydelser.

   Spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende ydelse er en tjenesteydelse med nær tilknytning til social bistand og social sikkerhed og er tilstrækkeligt dokumenteret, skal derimod bedømmes af den medlemsstat, som er tillagt beskatningskompetencen ved direktivet om leveringsstedet for tjenesteydelser, udelukkende i henhold til statens egen lovgivning [såfremt artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 er blevet korrekt gennemført ved denne lovgivning].

3) Det forhold, at et handelsselskab er registreret som leverandør af sociale tjenesteydelser hos et statsligt agentur, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at det heraf kan udledes, at selskabet ved et korrekt skøn er blevet anerkendt som foretagende af almennyttig karakter.«