Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 1 december 2022[1]

Zaak C-620/21

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

[verzoek van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Btw-richtlijn – Artikel 132, lid 1, onder g) – Vrijstelling voor diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid – Instelling waarvan is erkend dat zij van sociale aard is – Betrokken lidstaat die de sociale aard van de instelling erkent"

I. Inleiding

1. De demografische ontwikkeling en globalisering worden ook niet buiten de deur van het btw-recht van de Europese Unie gehouden. Dit blijkt uit de onderhavige procedure. Een in Bulgarije gevestigde onderneming zendt haar werknemers in de hele Unie uit, onder meer naar in Duitsland en Oostenrijk gevestigde (natuurlijke) personen die om leeftijds- of gezondheidsredenen hulp in de huishouding en ook zorg nodig hebben. In beginsel is de plaats waar deze diensten voor natuurlijke personen worden verricht, de plaats van vestiging van de dienstverrichter, dat wil zeggen in casu in Bulgarije. Bijgevolg is het Bulgaarse recht van toepassing als het gaat om de correcte btw-heffing over – en dus ook belastingvrijstelling van – deze diensten die in Duitsland of Oostenrijk worden uitgevoerd.

2. De hier aan de orde zijnde belastingvrijstelling heeft betrekking op diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid en die worden verricht „door een organisatie die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard wordt erkend". De cruciale vraag is welke deze „betrokken lidstaat" is. Is het de lidstaat op het grondgebied waarvan de begunstigde diensten worden verricht (land van bestemming) omdat de sociale stelsels daarvan gewoonlijk voor de dienst betalen? Of is het de lidstaat die eigenlijk recht zou hebben op de belastinginkomsten als de dienst niet was vrijgesteld? Voor diensten aan niet-belastingplichtigen, zoals hier, is dit het land van oorsprong, voor diensten aan belastingplichtigen (bijvoorbeeld een ziekenhuis in het buitenland) is dit het land van bestemming.

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

3. Beide oplossingen leiden tot praktische problemen. Indien de lidstaat van bestemming het erkenningsbesluit neemt, kan de lidstaat van oorsprong dit besluit nauwelijks toetsen, hoewel zijn belastinginkomsten mogelijk indirect worden beïnvloed. Indien de lidstaat van oorsprong verantwoordelijk is voor deze erkenning, dan zou deze lidstaat met een zeer genereuze erkenningspraktijk een ideale locatie voor grensoverschrijdende diensten op het gebied van maatschappelijk werk kunnen vormen. Dit zou kunnen leiden tot concurrentieverstoringen met in het land van bestemming gevestigde bedrijven, hetgeen een geharmoniseerd btw-stelsel wordt geacht te voorkomen.

4. Aangezien er echter maar één oplossing mogelijk is, moet het Hof in deze zaak beslissen of voor de belastingvrijstelling van de handelingen van bepaalde instellingen die door de „betrokken lidstaat" moeten worden erkend, altijd het land van de plaats van een dienst voor btw-doeleinden (hier Bulgarije) dan wel altijd het land van bestemming (hier Duitsland of Oostenrijk) beslissend is.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Het rechtskader van de Unie wordt gevormd door richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn").[2]

6. Artikel 45 van de btw-richtlijn betreft de plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, en luidt als volgt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter."

7. Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn regelt de belastingvrijstelling:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

g) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend".

[2] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals van toepassing in de litigieuze jaren (2014-2015); in zoverre laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2013/61/EU van de Raad van 17 december 2013 (PB 2013, L 353, blz. 5).

8. Op grond van artikel 133, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten de verlening van bovengenoemde vrijstelling afhankelijk stellen van een voorwaarde:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

[…]

c) de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen”.

9. Artikel 134, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen”.

B. Bulgaars recht

10. De btw-richtlijn is omgezet bij de Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (btw-wet; hierna: „ZDDS”).

11. Volgens artikel 21 ZDDS is de plaats van de dienst die voor een niet-belastingplichtige wordt verricht, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn zelfstandige bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

12. Volgens artikel 40 ZDDS is het verlenen van sociale diensten in de zin van de Zakon za sotsialnoto podpomagane (wet op de sociale bijstand; hierna: „ZSP”) vrijgesteld.

13. 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.

14. Overeenkomstig artikel 18 ZSP kunnen sociale diensten pas worden verstrekt door onder andere Bulgaarse rechtspersonen indien zij zijn ingeschreven in een register bij de Agentsia za sozialno podpomagane (bureau voor sociale bijstand, Bulgarije).

15. 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 verruimd; volgens punt 7 worden „de sociale diensten binnen de gemeenschap” binnen het gezin of in familiekring verleend.

16. Artikel 40 van de Pravilnik za prilagane na ZSP (besluit tot uitvoering van de ZSP; hierna: „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.

17. 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.

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

III. Feiten en prejudiciële procedure

19. Momtrade Ruse OOD (hierna: „Momtrade") is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die hoofdzakelijk ambulante sociale diensten aanbiedt. Sinds 24 juni 2014 is zij conform de ZDDS op vrijwillige basis als belastingplichtige geregistreerd. Bovendien is zij bij het bureau voor sociale bijstand van het Bulgaarse ministerie van Arbeid en Sociale Zaken [3] 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.

20. Bij Momtrade werd een belastingcontrole uitgevoerd voor de periode van 24 juni 2014 tot en met 31 december 2015. De controle betrof diensten aan verschillende natuurlijke personen met de Duitse en/of Oostenrijkse nationaliteit die kennelijk in Duitsland of Oostenrijk woonachtig waren.

21. Krachtens de met deze natuurlijke personen gesloten overeenkomsten stelde Momtrade werknemers ter beschikking om de opdrachtgevers te verzorgen en hulp in de huishouding te bieden. De verschillende werkzaamheden waren nader omschreven in een bij de overeenkomsten gevoegde vragenlijst. Deze vragenlijst was opgesteld door een in Duitsland respectievelijk Oostenrijk geregistreerd bemiddelingsbedrijf dat op grond van een bemiddelingsovereenkomst bij Momtrade klanten aanleverde.

22. De genoemde werkzaamheden omvatten naast hulp in de huishouding ook de verzorging van ouderen met gezondheidsproblemen, die zich niet alleen kunnen verzorgen. Elke overeenkomst bevat zowel de naam van de opdrachtgever als de naam van de tussenpersoon. De door de natuurlijke personen verrichte betalingen aan Momtrade worden niet betwist.

23. De Duitse belastingautoriteiten hebben een uitwisseling van inlichtingen gestart. Daarop werd vastgesteld dat de plaats van deze diensten in Bulgarije ligt. Bijgevolg moeten de diensten niet in Duitsland, maar – overeenkomstig de ZDDS – in Bulgarije worden belast.

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

24. Op basis van de door Momtrade 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 niet werden vermeld. 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 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.

25. In ieder geval is Momtrade bij naheffingsaanslag van 4 oktober 2018 belastingvrijstelling voor de diensten geweigerd. Hiertegen heeft zij beroep ingesteld. Volgens de rechterlijke instantie in eerste aanleg in deze zaak, de Administrativen sad Ruse (bestuursrechter Ruse, Bulgarije), komt artikel 40, punt 1, ZDDS overeen met artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn. De vrijstelling krachtens artikel 40, punt 1, ZDDS kan slechts van toepassing zijn indien de gecontroleerde persoon aantoont dat de sociale aard van de werkzaamheden zowel naar Bulgaars recht als naar het recht van de betrokken 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. Deze regeling veronderstelt immers noodzakelijkerwijs dat er een evaluatie plaatsvindt van de sociale behoeften van de persoon, hetgeen hier niet is gebeurd en ook niet is gedocumenteerd.

26. Momtrade 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 overgelegd, maar enkel de overeenkomsten en de bijbehorende vragenlijsten.

27. Bovendien zijn de diensten in verband met zorg voor ouderen volgens de rechter niet van sociale aard in de zin van artikel 40, punt 1, ZDDS, aangezien alleen huishoudelijke hulp wordt verleend. De werknemers hoefden geen werkzaamheden te verrichten die verband hielden met de gezondheidstoestand van de personen. Zij hadden ook geen opleiding genoten die erop wees dat zij medische zorg kunnen verlenen.

28. De rechter in eerste aanleg heeft de in de naheffingsaanslag vastgestelde belastingschulden dus grotendeels bevestigd. Momtrade is hiertegen opgekomen. Voor de bevoegde cassatierechter rijst de vraag aan de hand van welke criteria moet worden beoordeeld of er sprake is van sociale activiteiten.

29. De Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende 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 afnemers van de diensten bij de aanbieder waren aangeleverd na bemiddeling 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 het Unierecht worden beoordeeld of de gecontroleerde vennootschap erkend is ‚als instelling van sociale aard' 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'?"

30. In de procedure voor het Hof hebben de belastingautoriteit van de Republiek Bulgarije en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering heeft het Hof geen mondelinge behandeling gehouden.

IV. Juridische beoordeling

31. Aangezien het antwoord op de eerste en de derde vraag vrij duidelijk kan worden afgeleid uit respectievelijk de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof, zal ik deze als eerste behandelen (zie onder A en B). Vervolgens zal ik overgaan tot de tweede vraag, die uit twee delen bestaat, die afzonderlijk moeten worden onderzocht. Ten eerste vraagt de verwijzende rechter om uitlegging van het begrip „diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" en hoe deze moeten worden aangetoond. In zoverre gaat het om het bestaan van een op zich van belasting vrijgestelde dienst (zie onder C) die wordt verleend door bejaardentehuizen, publiekrechtelijke lichamen of andere erkende instellingen. Ten tweede moet worden onderzocht welke uitlegging moet worden gegeven aan het begrip „betrokken lidstaat" die deze „andere organisaties" erkent als instellingen van sociale aard, zodat zij binnen de werkingssfeer van de belastingvrijstelling vallen (zie onder D).

A. Rechtstreekse toepasselijkheid van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn (eerste vraag)

32. De eerste vraag strekt ertoe dat wordt verduidelijkt of Momtrade zich rechtstreeks op artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn kan beroepen. Volgens de rechtspraak van het Hof[4] kunnen particulieren, wanneer de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en er niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, zich op die bepalingen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is. Dit veronderstelt dat die bepalingen rechten vastleggen die particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden.

33. In dit verband heeft het Hof met betrekking tot artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn reeds geoordeeld dat deze bepaling [respectievelijk de inhoudelijk identieke voorloperbepaling artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting –

[4] Arresten van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 51); 26 september 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, punt 36), en 19 januari 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 25).

Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn")] op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de werkzaamheden vaststelt die voor vrijstelling in aanmerking komen.[5]

34. Het begrip „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend" laat de lidstaten echter een beoordelingsmarge om bepaalde instellingen al dan niet als instellingen van sociale aard te erkennen.[6] Zolang de lidstaten de grenzen van de hun bij artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn toegekende beoordelingsmarge in acht nemen, kunnen particulieren niet op basis van deze bepaling in de betrokken lidstaat de erkenning als instelling van sociale aard afdwingen.[7]

35. Wanneer evenwel een particulier verzoekt te worden erkend als instelling van sociale aard, dienen de nationale rechterlijke instanties na te gaan of de bevoegde autoriteiten de grenzen van de beoordelingsmarge hebben geëerbiedigd door beginselen van het Unierecht, met name het gelijkheidsbeginsel, toe te passen.[8] In zoverre kan de particulier zich dan beroepen op artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, ondanks de aan die autoriteiten gelaten beoordelingsmarge.[9]

36. Met betrekking tot de eerste vraag van de verwijzende rechter moet worden verduidelijkt dat dit geldt ongeacht of de plaats van de dienst wordt bepaald volgens het bestemmingslandbeginsel dan wel volgens het oorsprongslandbeginsel, en ongeacht of bij deze dienst een tussenpersoon is opgetreden.

B. Vereisten voor een effectieve erkenning (derde vraag)

37. De derde vraag strekt ertoe dat wordt verduidelijkt of de inschrijving van een handelsonderneming als aanbieder van sociale diensten volstaat om te kunnen spreken van een effectief erkende instelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

38. Het staat aan de nationale autoriteiten om te bepalen welke organisaties moeten worden erkend als instellingen van sociale aard in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.[10] Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bevat geen voorwaarden of modaliteiten voor de erkenning van de sociale aard van andere dan publiekrechtelijke lichamen. In beginsel is het dus een zaak van het nationale recht van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend.[11]

5 Arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 53). In het arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 47) is er sprake van autonome Unierechtelijke begrippen die op Unierechtelijk niveau dienen te worden gedefinieerd.

6 Arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk (C-492/08, EU:C:2010:348, punt 41, betreffende punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn).

7 Arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 55).

8 Arresten van 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 45), en 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 56).

9 Arresten van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 32), en 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 61).

10 Arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 57).

11 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 69); 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 43); 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punten 32 en 34), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 26).

39. Uit de rechtspraak van het Hof ter zake volgt evenwel dat de nationale autoriteiten bij de erkenning, als instellingen van sociale aard, van organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn, overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties verschillende factoren in aanmerking dienen te nemen.

40. Mogelijke factoren zijn: het bestaan van specifieke voorschriften – ongeacht of het gaat om nationale of regionale bepalingen, om wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen, om fiscale voorschriften of voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid – alsook het feit dat de activiteiten van de betrokken belastingplichtige het algemeen belang dienen, het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten verrichten reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, en het feit dat de kosten van de prestaties in kwestie mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.[12] Ook kan rekening worden gehouden met de doelstellingen die een instelling, globaal beschouwd, nastreeft, en met de bestendigheid van haar sociale engagement.[13]

41. Hieruit volgt tevens dat het de lidstaten niet vrijstaat om particuliere entiteiten met een winstoogmerk (zoals Momtrade in dit geval) aan te merken als instellingen van sociale aard louter omdat deze entiteiten ook diensten van sociale aard verrichten.[14] Het enkele feit dat een handelsonderneming als aanbieder van sociale diensten bij een overheidsinstantie is geregistreerd, kan derhalve op zich niet volstaan om te concluderen dat zij zonder beoordelingsfout als instelling van sociale aard werd erkend. Dit zou anders kunnen liggen indien aan deze registratie een inhoudelijk onderzoek van de bovengenoemde factoren verbonden zou zijn, hetgeen door de verwijzende rechter dient te worden getoetst.

C. Beoordeling van diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid (tweede vraag – tweede deel)

42. Het tweede deel van de tweede vraag betreft de wijze waarop een van belasting vrijgestelde dienst moet worden beoordeeld, zowel wat betreft de criteria als het toepasselijke recht en de daarvoor vereiste bewijzen. Uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn volgt dat de in deze bepaling bedoelde vrijstelling alleen geldt voor diensten en goederenleveringen die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid". Of er sprake is van een van belasting vrijgestelde dienst wordt dus uitsluitend bepaald door het Unierecht.

43. Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de bewoordingen waarin de in artikel 132 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.[15] Zij mogen echter ook niet te strikt

[12] Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 70); 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 44); 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 35); 12 maart 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 20), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[13] Arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk (C-492/08, EU:C:2010:348, punt 45).

[14] Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 72); 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk (C-492/08, EU:C:2010:348, punten 42 en 44), en 28 juli 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punten 61 en 63).

[15] Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 57); 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28); 12 maart 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 17); 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22), en 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 12).

worden uitgelegd [16] omdat de uitlegging van deze bewoordingen moet voldoen aan de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, en in overeenstemming moet zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doelstellingen. Deze regel van strikte uitlegging betekent volgens het Hof derhalve niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. [17]

44. Het Hof pleit dus voor een teleologische uitlegging van de belastingvrijstellingsregels die rekening houdt met de doelstellingen van de belastingvrijstelling en het neutraliteitsbeginsel. Bij de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn moet ook rekening worden gehouden met artikel 134, onder a), van de btw-richtlijn, dat vereist dat de betrokken diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de handelingen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid. [18]

45. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat algemene verzorging en huishoudelijke hulp waarmee een ambulante verpleegdienst wordt verstrekt aan personen die fysiek of economisch hulpbehoevend zijn, in beginsel nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van deze bepaling. [19] Dat geldt ook voor diensten die worden verricht ten behoeve van personen in een situatie van mentale hulpbehoevendheid en die ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, wanneer die personen deze zelf niet kunnen verrichten zonder het risico te lopen dat hun eigen financiële of andere belangen worden geschaad. [20] Dit omvat evenwel niet de terbeschikkingstelling van werknemers aangezien deze als zodanig geen dienst van algemeen belang in de sociale sector vormt. In dit opzicht is het niet van belang dat het betrokken personeel zorgpersoneel is en evenmin dat dit personeel ter beschikking wordt gesteld van erkende zorginstellingen. [21]

46. Of de betrokken dienst is vrijgesteld, moet worden bepaald door de lidstaat waaraan de richtlijn de heffingsbevoegdheid toekent. In het btw-recht gebeurt dit via de plaats van een dienst. De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn in beginsel de plaats waar de afnemer van de dienst de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (bestemmingslandbeginsel). De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is overeenkomstig artikel 45 van de btw-richtlijn de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (oorsprongslandbeginsel). In sommige bijzondere plaatsbepalingen (zoals artikel 54 van de btw-richtlijn) is het recht tot belastingheffing gebaseerd op de plaats waar de diensten daadwerkelijk worden verricht (beginsel van de plaats van de dienstverrichting).

16 In het arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 32) wordt de uitdrukking „niet al te eng” gebruikt.

17 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 57); 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28); 12 maart 2015, „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 17), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22).

18 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 59), en 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 31); in die zin ook arrest van 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, punt 25).

19 Arresten van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 62), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 23); zie in die zin arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 44).

20 Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 63).

21 Arrest van 12 maart 2015, „go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 28).

47. In het onderhavige geval worden de diensten verricht voor niet-belastingplichtigen, zodat het heffingsrecht overeenkomstig artikel 45 van de btw-richtlijn toekomt aan Bulgarije. Daarom beslist de Bulgaarse btw-wet, indien deze de btw-richtlijn correct heeft omgezet, over de vraag of er een van belasting vrijgestelde dienst is verricht. Of ook de Duitse of de Oostenrijkse btw-wetgeving de betrokken dienst als een van belasting vrijgestelde dienst van maatschappelijk werk zou aanmerken, is daarvoor niet relevant. Binnen een geharmoniseerd rechtsgebied als het btw-recht zou de beoordeling echter idealiter dezelfde moeten zijn.

48. Of de desbetreffende voorschriften in de ZDDS de btw-richtlijn correct omzetten, moet door de verwijzende rechter worden beoordeeld. Indien dit niet het geval is, kan de belastingplichtige zich – zoals hierboven is uiteengezet (punten 32 e.v.) – rechtstreeks beroepen op de btw-richtlijn. In beide gevallen heeft de belastingplichtige echter een medewerkingsplicht bij de beoordeling of de betrokken diensten ook van belasting vrijgestelde diensten zijn. Dit kan ook het overleggen van bewijsmateriaal omvatten. De btw-richtlijn bepaalt daarentegen niet wat voor bewijs dit is en hoe het moet worden geleverd.

49. Bij gebreke van een dergelijke regeling in het Unierecht valt het opstellen van de bewijsvereisten onder de bevoegdheid van de lidstaten (beginsel van procedurele autonomie). Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, hebben zij op dit punt speelruimte [22] en kunnen zij zelf de modaliteiten bepalen. Deze nadere regels mogen evenwel niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke situaties krachtens intern recht gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en mogen de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel). [23]

50. Van schending van het gelijkwaardigheidsbeginsel lijkt hier geen sprake te zijn, en evenmin van schending van het doeltreffendheidsbeginsel. Het spreekt vanzelf dat bepaalde bewijzen geschikt, noodzakelijk en meestal ook passend zijn om na te gaan of er ook een van belasting vrijgestelde dienst wordt verricht. Dit geldt des te meer wanneer de diensten worden verricht buiten het bereik van het toezicht van de Bulgaarse belastingautoriteiten (in dit geval in Duitsland of Oostenrijk). Mijns inziens wordt daardoor een beroep op belastingvrijstelling niet praktisch onmogelijk gemaakt. Uiteindelijk staat het echter aan de verwijzende rechter om dit te beoordelen.

D. „Betrokken lidstaat", die de instellingen erkent (tweede vraag – eerste deel)

1. Beschrijving van het probleem

51. Of er sprake is van een dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk, wordt derhalve uitgemaakt door Bulgarije. Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn vereist echter ook dat deze dienst door een specifieke belastingplichtige wordt verricht. Dergelijke van

[22] Zie met betrekking tot het ontbreken van een renteregeling voor de btw: arresten van 23 april 2020, Sole-Mizo en Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 en C-126/18, EU:C:2020:292, punt 37); 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20 – autonomie); 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 39), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 29).

[23] Arresten van 16 juli 2020, UR (btw-plicht van advocaten) (C-424/19, EU:C:2020:581, punt 25); 4 maart 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 58); 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 54); 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20); 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17), en 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punt 24).

belasting vrijgestelde diensten kunnen alleen worden verricht door „bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend".

52. Aangezien in het onderhavige geval alleen het laatste alternatief in aanmerking komt, is het van doorslaggevend belang of Momtrade een dergelijke erkende instelling is. Het is mogelijk dat Momtrade door Bulgarije als een dergelijke instelling is erkend, hoewel het enkele feit dat een handelsonderneming als aanbieder van sociale diensten bij een overheidsinstantie is geregistreerd, op zich niet voldoende is (zie punten 40 en 41 hierboven). Op de plaats van de dienstverrichting of in de bestemmingslanden, Duitsland en Oostenrijk, werd Momtrade kennelijk niet als een dergelijke instelling erkend. Indien wordt aangenomen dat Bulgarije Momtrade effectief als een dergelijke instelling heeft erkend, moet voor het antwoord op het eerste deel van de tweede vraag worden verduidelijkt welke „betrokken lidstaat" dit erkenningsbesluit moet nemen.

53. De btw-richtlijn spreekt alleen over de „betrokken lidstaat". Op het eerste gezicht is de „betrokken lidstaat" ook de lidstaat van de plaats van de dienst voor btw-doeleinden. Deze laatste moet immers – aldus bijvoorbeeld de Commissie in haar opmerkingen – de belasting heffen.

54. De voorschriften inzake de plaats van een verrichting zijn echter juist voor diensten gewijzigd met ingang van 1 januari 2010.[24] Met deze wijziging werd beoogd het karakter van de btw[25] als belasting op verbruik ook in het heffingsrecht van de respectieve lidstaat in aanmerking te nemen. Daarom zou in beginsel de staat waar het verbruik plaatsvindt, het recht van belastingheffing moeten hebben (bestemmingslandbeginsel). Indien dit echter tot handhavingsproblemen leidt – zoals in het geval van diensten verricht voor niet-belastingplichtigen, zie artikel 45 van de btw-richtlijn – is het oorsprongslandbeginsel van toepassing. Deze betekenis van het oorsprongslandbeginsel – vermijding van tekortkomingen bij de uitvoering – lijkt mij echter niet zonder meer te kunnen worden overgedragen naar de betekenis van de erkenning van andere organisaties in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

55. De eenvoudigste oplossing zou kunnen zijn om ook in dit opzicht uit te gaan van het land van oorsprong. Dit wordt ondersteund door het feit dat de plaats van een dienst die wordt verricht voor een niet-belastingplichtige normaliter het land van oorsprong is, dat ook het recht van belastingheffing heeft. Dan zou Bulgarije in dit geval verantwoordelijk zijn voor de erkenning. Anderzijds zou met deze oplossing een lidstaat die bijzonder strenge eisen stelt aan de erkenning (bijvoorbeeld op het gebied van kwaliteit), grensoverschrijdende diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, moeilijker maken voor op zijn grondgebied gevestigde ondernemingen. Omgekeerd zou het voor dergelijke ondernemingen een voordeel zijn zich te vestigen in de staat die de laagste eisen stelt aan de erkenning. In beide gevallen zouden belemmeringen van de mededinging in het bestemmingsland – daar waar de dienst wordt ontvangen en verbruikt – onvermijdelijk zijn.

[24] Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11).

[25] Zie alleen al overweging 3 van richtlijn 2008/8.

56. Het btw-recht is echter juist geharmoniseerd omdat het op zich een bijzondere band met de interne markt heeft en dergelijke concurrentieverstoringen moeten worden vermeden. Om die reden is de btw-richtlijn gebaseerd op de bevoegdheid van artikel 113 VWEU en hoeft zij, anders dan andere belastingen (met name anders dan inkomstenbelastingen), niet te voldoen aan de bijzondere vereisten van artikel 115 VWEU.

57. Het lijkt derhalve twijfelachtig of met de „betrokken lidstaat" werkelijk de staat van de plaats van de dienst voor btw-doeleinden wordt bedoeld. Dit geldt des te meer omdat de plaats van de dienst afhangt van de hoedanigheid van de afnemer van de dienst. Indien een en dezelfde dienst in een en dezelfde (buitenlandse) lidstaat zou worden verricht voor een niet-belastingplichtige (bijvoorbeeld zorgdiensten aan een natuurlijke persoon) en voor een belastingplichtige (bijvoorbeeld zorgdiensten als onder-dienstverlener aan een bejaardentehuis), zouden daarvoor twee erkenningen nodig zijn, aangezien de plaats van de dienst zich eenmaal in het land van bestemming (buitenland) en eenmaal in het land van oorsprong (binnenland) bevindt.

2. Bewoordingen

58. De formulering „door de betrokken lidstaat […] erkende instellingen" wordt alleen in sommige vrijstellingsbepalingen gebruikt, terwijl andere vrijstellingsbepalingen alleen verwijzen naar „erkende instellingen" (zie bijvoorbeeld artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn).

59. Deze vergelijking van de bewoordingen doet reeds vermoeden dat met de „betrokken lidstaat" waarschijnlijk iets anders wordt bedoeld dan de staat die het recht van belastingheffing heeft. De uitlegging dat met de betrokken lidstaat altijd de lidstaat wordt bedoeld die de handeling ook mag belasten, maakt de formulering immers geheel overbodig. Zonder deze formulering is het namelijk hoe dan ook altijd de lidstaat waar de plaats van de dienst voor btw-doeleinden is gelegen en die dus het recht van belastingheffing heeft, die de voorwaarden van het belastbare feit onderzoekt en gebruik kan maken van de desbetreffende beoordelingsmarge.

60. Reeds uit de bewoordingen zelf blijkt dus dat met de „betrokken lidstaat" niet altijd de lidstaat wordt bedoeld die de handeling mag belasten.

3. Ontstaansgeschiedenis

61. Dit wordt ook ondersteund door de ontstaansgeschiedenis van de bepaling. In de voorloper van de btw-richtlijn was de belastingvrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn geregeld in artikel 13 van de Zesde richtlijn. Volgens het toenmalige opschrift had dit artikel echter alleen betrekking op „vrijstellingen in het binnenland".

62. Volgens overweging 3 van de btw-richtlijn werden met de vaststelling daarvan alleen de structuur en de formulering van de richtlijn herschikt, waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving werden aangebracht. De materiële wijzigingen die desondanks zijn aangebracht, zijn uitputtend opgesomd in de bepalingen betreffende de omzetting en de inwerkingtreding van de richtlijn. Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn wordt hier niet vermeld.

63. Gelet op de Zesde richtlijn kan derhalve worden aangenomen dat een vrijstelling van belasting *in het binnenland* in de eerste plaats betrekking had op diensten door „bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als

instellingen van sociale aard worden erkend", die gewoonlijk in het binnenland zijn gevestigd en hun diensten in het binnenland verrichten. De betrokken lidstaat, die de erkenning moet verlenen, is dan de lidstaat waar de dienst is verricht. Dit zou in overeenstemming zijn met het beginsel van het „bestemmingsland".

4. Teleologische uitlegging

64. Ook een teleologische uitlegging pleit tegen het gebruik van de regels inzake de plaats van een dienst om te bepalen welke „betrokken lidstaat" over de erkenning beslist. Zoals hierboven is uiteengezet, zijn de plaatsbepalingen bedoeld om de belastingopbrengst van grensoverschrijdende goederenleveringen en diensten toe te wijzen aan een van de in aanmerking komende lidstaten. Daartoe kunnen verschillende beginselen worden toegepast, die meer gewicht geven ofwel aan het karakter van de verbruiksbelasting (bestemmingslandbeginsel, beginsel van de plaats van de dienstverrichting), ofwel aan het beginsel van een doeltreffende belastingadministratie (oorsprongslandbeginsel).

65. Het doel van de btw-vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn en het verband met de erkenning door de „betrokken lidstaat" zijn mijns inziens echter anders, aangezien het hierbij immers niet gaat om een uitvoering van de btw als verbruiksbelasting of een doeltreffende belastingadministratie, maar vooral om de financiering van de respectieve sociale stelsels van de lidstaten.

66. Met deze belastingvrijstelling wordt namelijk beoogd om deze diensten goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben.[26] Aangezien de meeste van deze kosten door de sociale stelsels van de lidstaten worden gedragen, dient de belastingvrijstelling dus ook voor de financiering van de sociale stelsels van de lidstaten.

67. Om die reden heeft het Hof reeds herhaaldelijk geoordeeld dat de lidstaat zijn beoordelingsmarge bij de erkenning van andere organisaties niet te buiten gaat door te vereisen dat de kosten van de betrokken ambulante zorgprestaties geheel of grotendeels gedragen worden door wettelijke instellingen van sociale zekerheid of sociale bijstand.[27]

68. Indien echter enerzijds de erkenning van een andere organisatie aan de beoordeling van de lidstaat is overgelaten en anderzijds de kosten van medische verzorging moeten worden verminderd door de belastingvrijstelling, die hoofdzakelijk door de respectieve sociale stelsels worden gedragen, kan de plaats van een dienst voor btw-doeleinden niet doorslaggevend zijn. Het lijkt immers moeilijk voorstelbaar dat bij grensoverschrijdende diensten het land van oorsprong (in dit geval Bulgarije) kan bepalen of de sociale stelsels in de landen van bestemming (in dit geval het Duitse of het Oostenrijkse stelsel) al dan niet met btw worden belast.

69. Dit zou ook verklaren waarom de Uniewetgever uitdrukkelijk verwijst naar de erkenning door de betrokken lidstaat. De betrokken lidstaat is vanuit teleologisch oogpunt de lidstaat waarvan de sociale stelsels door de dienst worden geraakt en die dus moet kunnen beslissen over de erkenning van de dienstverrichter als instelling van sociale aard.

[26] Arresten van 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 29); 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 41), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 30).

[27] Arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 37), in die zin ook arresten van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 39), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 53). Zo ook in de context van belastingvrije medische verzorging: arresten van 7 april 2022, I (Btw-vrijstelling voor ziekenhuisdiensten) (C-228/20, EU:C:2022:275, punt 61), en 5 maart 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punten 30 en 31).

70. Ten slotte wordt deze uitlegging ondersteund door de formulering in artikel 133, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Volgens deze bepaling kan de lidstaat de toekenning van de vrijstelling voor de „andere organisaties" afhankelijk stellen van de goedkeuring van de door deze instellingen gehanteerde prijzen door de bevoegde autoriteiten. Dit kunnen alleen de autoriteiten in het land van bestemming zijn. Indien voor de goedkeuring van de prijzen ter plaatse de bevoegde autoriteiten van het land van bestemming van belang zijn, suggereert dit dat de „betrokken lidstaat" die over de erkenning beslist, de lidstaat van het land van bestemming moet zijn.

5. Neutraliteitsbeginsel

71. Voorts is de uitlegging dat de lidstaat die verantwoordelijk is voor de erkenning in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, de lidstaat is waarvan de sociale stelsels gewoonlijk voor de diensten betalen, en niet de lidstaat waar de plaats van de diensten volgens de btw-richtlijn is gelegen, in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel.

72. Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de btw-heffing.[28] Ondernemingen die met elkaar concurreren, moeten voor btw-doeleinden in beginsel gelijk worden behandeld.

73. Concurrentie tussen bejaardentehuizen, publiekrechtelijke lichamen en andere – door de betrokken lidstaat erkende – instellingen vindt in beginsel plaats waar de diensten worden verricht en betaald. In dit opzicht concurreert Momtrade voornamelijk met instellingen die vergelijkbare diensten in Duitsland of Oostenrijk verrichten. Deze concurrentie zou aanzienlijk kunnen worden verstoord indien de lidstaten de kosten van de activiteit in het land van bestemming zouden kunnen beïnvloeden via hun eigen erkenningspraktijk in het land van oorsprong.

74. Deze concurrentieverstoring zou zich voordoen in alle situaties waarin de erkenningspraktijken van lidstaat tot lidstaat verschillen. De aan de lidstaten in dit verband toegekende beoordelingsmarge (zie punten 38 e.v. hierboven) sluit vergaand uit dat er een uniforme praktijk is. De lidstaat die de strengste erkenningsvereisten stelt, zou ondernemingen die de zetel van hun bedrijfsuitoefening op zijn grondgebied hebben gevestigd, discrimineren voor diensten die onder artikel 45 van de btw-richtlijn vallen. De lidstaat die de laagste erkenningsvereisten stelt, zou ondernemingen die de zetel van hun bedrijfsuitoefening op zijn grondgebied hebben gevestigd, gunstiger behandelen voor diensten die onder artikel 45 van de btw-richtlijn vallen.

75. Bijgevolg geeft Bulgarije, zoals de Bulgaarse belastingdienst heeft aangevoerd, een erkenningsbesluit af dat alleen geldig is voor diensten op het grondgebied van Bulgarije. In het onderhavige geval zouden Duitsland en Oostenrijk derhalve moeten beslissen of Momtrade moet worden erkend als instelling van sociale aard.

[28] Zie arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30); 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), en 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

76. Momtrade zou deze beslissing moeten voorleggen aan de Bulgaarse belastingdienst. Deze zou in Bulgarije moeten worden erkend volgens het beginsel van wederzijds vertrouwen [29]. De Bulgaarse belastingautoriteiten zouden dan alleen nagaan of er ook sprake is van een vrijgestelde dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn. Indien dit niet het geval is, is de dienst belastbaar; indien dit wel het geval is, is de dienst belastingvrij. Eventuele geschillen over de vraag of het erkenningsbesluit geen beoordelingsfout bevat, zouden moeten worden beslecht in de staat waarvan de sociale stelsels normaliter de kosten moeten dragen, dat wil zeggen in het land van bestemming.

77. Deze uitlegging betekent echter dat de hoogte van de btw-inkomsten in Bulgarije indirect wordt beïnvloed door het erkenningsbesluit van een andere lidstaat (in dit geval Duitsland en Oostenrijk). Naar mijn mening wordt dit echter gerechtvaardigd door het bijzondere doel van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn (verlaging van de kosten van de respectieve sociale stelsels – zie punten 65 e.v. hierboven) en het beginsel van neutraliteit ten aanzien van de mededinging.

V. Conclusie

78. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Varhoven administrativen sad als volgt te beantwoorden:

„1) Een particulier kan zich jegens de heffende lidstaat rechtstreeks beroepen op artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, ondanks de daarin aan de lidstaten gelaten beoordelingsmarge. Dit geldt ongeacht of de plaats van de dienst wordt bepaald volgens het bestemmingslandbeginsel dan wel het oorsprongslandbeginsel en ongeacht of een tussenpersoon bij deze dienst betrokken is.

2) Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de ‚betrokken lidstaat', die het besluit tot erkenning van andere organisaties neemt, de lidstaat is waar de diensten daadwerkelijk worden verricht en waarvan de sociale stelsels normaliter deze diensten betalen. In het geval van grensoverschrijdende diensten kan dit ook een lidstaat zijn waaraan die richtlijn middels de bepalingen inzake de plaats niet de overeenkomstige heffingsbevoegdheid toekent.

   Of de betrokken dienst een dienst is die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid en voldoende is bewezen, moet daarentegen worden beoordeeld door de lidstaat waaraan de richtlijn via de plaats van een dienst de heffingsbevoegdheid toekent, en wel uitsluitend volgens zijn eigen recht [indien dit recht artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn correct omzet].

3) Het enkele feit dat een handelsonderneming als aanbieder van sociale diensten bij een overheidsinstantie is geregistreerd, volstaat op zich niet om te concluderen dat zij zonder beoordelingsfout als instelling van sociale aard is erkend."

[29] Zie over dit beginsel in de context van strafrechtelijke samenwerking: arrest van 12 mei 2021, Bundesrepublik Deutschland (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, punt 80 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 28 september 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, punt 43).