Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 1 december 2022[1]

Mål C-620/21

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

(begäran om förhandsavgörande från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskattedirektivet – Artikel 132.1 g – Undantag för tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete – Organ som erkänts som organ av social karaktär – Medlemsstaten i fråga som erkänner organets sociala karaktär”

I. Inledning

1. Den demografiska utvecklingen och globaliseringen fortsätter trots unionens mervärdesskattelagstiftning. Det visar förevarande mål. Ett företag som är etablerat i Bulgarien skickar sin personal till andra länder i unionen, bland annat till (fysiska) personer med hemvist i Tyskland och Österrike som på grund av ålder eller hälsa behöver hjälp i hushållet och även vård. Platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster till fysiska personer ska i princip anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sitt säte, det vill säga Bulgarien i det aktuella fallet. Följaktligen är bulgarisk rätt tillämplig när det rör sig om korrekt mervärdesbeskattning, och därmed även när det rör sig om undantag från mervärdesskatt på dessa tjänster som utförs i Tyskland eller Österrike.

2. Det undantag från mervärdesskatt som är i fråga i det aktuella fallet avser tjänster som har nära anknytning till socialt hjälparbete och social trygghet och som tillhandahålls ”av ett organ som har erkänts av medlemsstaten i fråga som ett organ av social karaktär”. Det som är avgörande är vilken denna ”medlemsstat i fråga” är. Är det den medlemsstat på vars territorium de från mervärdesskatt undantagna tjänsterna tillhandahålls (destinationslandet), eftersom dess sociala system i regel betalar tjänsten? Eller är det den medlemsstat som egentligen skulle ha rätt till skatteintäkten om tjänsten inte var undantagen från mervärdesskatt? När det gäller tjänster till icke beskattningsbara personer, så som i det aktuella fallet, skulle det vara ursprungslandet, och när det gäller tjänster till beskattningsbara personer (till exempel ett sjukhus utomlands) skulle det vara destinationslandet.

[1] Originalspråk: tyska.

3. Båda lösningarna medför praktiska problem. När destinationsmedlemsstaten beslutar om erkännande är det svårt för ursprungsmedlemsstaten att kontrollera detta beslut, trots att dess skatteintäkter eventuellt påverkas indirekt. Om ursprungsmedlemsstaten har ansvar för detta erkännande kan denna medlemsstat genom en mycket generös praxis vad gäller erkännande bli en idealisk plats för gränsöverskridande sociala tjänster. Detta skulle kunna leda till snedvriden konkurrens i förhållande till de företag som är etablerade i destinationslandet, vilket egentligen ska undvikas genom ett harmoniserat system för mervärdesskatt.

4. Eftersom det emellertid bara kan finnas en enda lösning ankommer det i detta mål på EU-domstolen att avgöra huruvida det, för undantag från mervärdesskatt för vissa organ som ska erkännas av ”medlemsstaten i fråga”, alltid i mervärdesskattehänseende är avgörande i vilken stat den plats är belägen där tjänsten tillhandahålls (Bulgarien i det aktuella fallet) eller alltid vilket destinationslandet är (Tyskland eller Österrike i det aktuella fallet).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. Den unionsrättsliga ramen utgörs av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [2]

6. Artikel 45 i mervärdesskattedirektivet avser platsen för tillhandahållande till en icke beskattningsbar person. Den har följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls från tillhandahållarens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.”

7. I artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet regleras undantag från skatteplikt:

”1. Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

g) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

8. Enligt artikel 133.1 c i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna göra det ovan angivna undantaget beroende av ett villkor.

[2] Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1) i dess lydelse för de aktuella åren (2014–2015), senast ändrat genom rådets direktiv 2013/61/EU av den 17 december 2013 (EUT L 353, 2013, s. 5).

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

c) De priser som organen sätter ska vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

9. I artikel 134 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor ska i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras.”

B. Bulgarisk rätt

10. Mervärdesskattedirektivet har införlivats genom Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (den bulgariska mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS).

11. Enligt artikel 21 ZDDS ska platsen för tillhandahållande av en tjänst till en icke beskattningsbar person anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

12. Enligt artikel 40 ZDDS ska tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i Zakon za sotsialnoto podpomagane (lagen om socialt stöd, nedan kallad ZSP) vara undantaget från mervärdesskatt.

13. Enligt artikel 16 ZSP grundas sociala tjänster på målinriktat socialt arbete som syftar till att stödja personer vid utförandet av dagliga aktiviteter eller främja social integration, och de beviljas på grundval av en individuell behovsbedömning på begäran av personen och efter dennes val.

14. Enligt artikel 18 ZSP tillhandahålls sociala tjänster bland annat av bulgariska juridiska personer först efter att de registrerat sig i en förteckning vid Agentsia za sozialno podpomagane (Myndigheten för socialt stöd, Bulgarien).

15. Enligt legaldefinitionen i 1 § punkt 6 i tilläggsbestämmelserna till ZSP avses med ”sociala tjänster” verksamhet som stöder personer och ökar deras möjligheter att leva självständigt; enligt punkt 7 ska ”sociala tjänster inom gemenskapen” tillhandahållas i hemmiljön eller denna närliggande miljöer.

16. Enligt artikel 40 Pravilnik za prilagane na ZSP (förordningen om genomförande av ZSP, nedan kallad PPZSP) ska de personer som vill få tillgång till sociala tjänster inge en skriftlig ansökan till den behöriga myndigheten på den ort där deras aktuella bostadsadress är belägen, om tillhandahållaren av de sociala tjänsterna är en juridisk person. Som referens ska de bifoga en kopia av en identitetshandling, en kopia av en personlig sjukjournal, om en sådan finns, och ett läkarintyg, om ett sådant finns. Den administrerande myndigheten gör en bedömning av personens behov av sociala tjänster och anger dessa tjänster i en standardiserad rapport.

17. Enligt artikel 40d PPZSP ska tillhandahållaren av sociala tjänster på grundval av behovsbedömningen upprätta en individuell plan där målen formuleras och där det anges vilka verksamheter som i synnerhet ska täcka dagliga behov och behovet av vård, utbildning, rehabilitering eller andra behov.

18. Enligt artikel 40e PPZSP ska tillhandahållaren av sociala tjänster föra ett kundregister med uppgifter om personernas identitet och om den tjänst som tillhandahålls.

III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

19. Momtrade Ruse OOD (nedan kallat Momtrade) är ett bolag med begränsat ansvar som huvudsakligen tillhandahåller ambulerande sociala tjänster. Momtrade är sedan den 24 juni 2014 på frivillig basis registrerat som beskattningsbar person i enlighet med ZDDS. Det är dessutom registrerat vid byrån för socialt stöd vid det bulgariska ministeriet för arbete och socialpolitik [3] som tillhandahållare av sociala tjänster, för att ställa personliga assistenter, socialassistenter och hemtjänstpersonal till äldre personers förfogande.

20. Hos Momtrade genomfördes en skattekontroll för perioden från den 24 juni 2014 till den 31 december 2015. Föremålet för kontrollen var tjänster till olika fysiska personer med tyskt och/eller österrikiskt medborgarskap, vilka tydligen är bosatta i Tyskland eller Österrike.

21. På grundval av de avtal som ingåtts med dessa fysiska personer skickade Momtrade vård- och hemtjänstpersonal till uppdragsgivarnas hushåll. De olika verksamheterna preciseras i ett frågeformulär som bifogas avtalen. Formuläret har utarbetats av ett förmedlande, i Tyskland respektive Österrike registrerat bolag, som förmedlade kunder till Momtrade i enlighet med ett förmedlingsavtal.

22. De verksamheter som angetts är, förutom hjälp i hushållet, vård av äldre personer som har hälsoproblem och inte kan klara sig själva. I varje avtal anges både uppdragsgivarens namn och förmedlingens firma. De betalningar som de fysiska personerna gjort till Momtrade är ostridiga.

23. De tyska skattemyndigheterna inledde ett informationsutbyte. Därefter slogs det fast att platsen för tillhandahållande av dessa tjänster är belägen i Bulgarien. Tjänsterna ska följaktligen inte beskattas i Tyskland, utan de ska beskattas i Bulgarien i enlighet med den bulgariska mervärdesskattelagen.

24. På grundval av de handlingar som Momtrade hade lämnat in konstaterade de ansvariga skattemyndigheterna i Bulgarien att det inte fanns något avtal om tillhandahållande av ”sociala tjänster”, eftersom kundernas individuella behov inte angavs. Eftersom tjänsten faktiskt tillhandahölls i en annan medlemsstat antog de att den tyska respektive den österrikiska lagstiftningen likaledes var tillämplig förutom ZSP. För att undantas från mervärdesskatt enligt artikel 40 punkt 1 ZDDS ska Momtrade framlägga bevis som styrker den sociala karaktären hos de tjänster som tillhandahållits på den andra medlemsstatens territorium i enlighet med den medlemsstatens lagstiftning.

25. Genom omprövningsbeslut av den 4 oktober 2018 nekades Momtrade i varje fall undantag från mervärdesskatt på tjänsterna. Momtrade överklagade beslutet. Domstolen i första instans, Administrativen sad Ruse (Förvaltningsdomstolen i Ruse, Bulgarien), fann att artikel 40 punkt 1

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika

ZDDS motsvarar artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. För att undantag från mervärdesskatt enligt artikel 40 punkt 1 ZDDS ska kunna tillämpas måste den person som är föremål för en skattekontroll bevisa att verksamheten är av social karaktär både enligt bulgarisk rätt och enligt rätten i respektive medlemsstat på vars territorium tjänsterna tillhandahålls. Domstolen ansåg att denna sociala karaktär inte hade styrkts med hänsyn till den bulgariska bestämmelsen. Domstolen förklarade att det enligt denna bestämmelse krävs en social bedömning av personens behov, vilket inte hade skett och inte heller hade dokumenterats i det aktuella fallet.

26. Momtrade hade, i strid med de bulgariska bestämmelserna, inte lämnat in ansökningar avseende tillhandahållande av sociala tjänster, sociala bedömningar, förslagsrapporter, individuella planer och kundregister, utan endast avtalen och de tillhörande frågeformulären.

27. Dessutom var de tjänster som är förknippade med omsorg om äldre personer inte sociala i den mening som avses i artikel 40 punkt 1 ZDDS, eftersom endast hjälp med hushållsarbete tillhandahölls. Personalen var inte skyldig att utföra sysslor som hade med personernas hälsotillstånd att göra. De hade inte heller någon utbildning som tydde på att de kunde ge medicinsk vård.

28. Domstolen i första instans bekräftade följaktligen i stort de skatteskulder som hade fastställts genom omprövningsbeslutet. Momtrade överklagade detta beslut. För den behöriga appellationsdomstolen uppkommer frågan på grundval av vilka kriterier det ska bedömas huruvida det rör sig om social verksamhet.

29. Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) har därför beslutat att förklara målet vilande och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”1) Ska artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att ett rörelseidkande bolag som registrerats som tillhandahållare av sociala tjänster i en medlemsstat (i detta fall Bulgarien) kan åberopa nämnda bestämmelse för att erhålla ett undantag från skatteplikt för sociala tjänster som bolaget tillhandahåller till fysiska personer som är medborgare i andra medlemsstater och där tillhandahållandet sker på dessa staters territorium? Ska det anses ha betydelse för svaret på denna fråga att tjänsternas mottagare har förmedlats till tillhandahållaren av andra rörelseidkande bolag som är registrerade i de medlemsstater där tjänsterna tillhandahålls?

2) Om den första frågan besvaras jakande: Enligt vilka kriterier och enligt vilken lag – bulgarisk och/eller enligt österrikisk och tysk lag – ska bedömningen ske av huruvida det aktuella bolaget är ’erkän[t] som organ av social karaktär’ och huruvida det ska anses styrkt att det är fråga om tjänster ’med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete’ vid tolkningen och tillämpningen av ovannämnda unionsrättsliga bestämmelse?

3) Är det enligt denna tolkning tillräckligt att ett rörelseidkande bolag registrerats som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med definitionen i nationell lagstiftning för att fastställa att bolaget har erkänts av medlemsstaten ’som organ av social karaktär’?”

30. I förfarandet vid EU-domstolen har skattemyndigheten i Republiken Bulgarien och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

IV. Bedömning

31. Eftersom svaren på frågorna 1 och 3 följer relativt tydligt av mervärdesskattedirektivet och domstolens praxis, kommer jag först att behandla dessa frågor (se avsnitten A och B). Därefter kommer jag att behandla fråga 2, som innehåller två delar som ska prövas var för sig. Den hänskjutande domstolen har för det första begärt en tolkning av begreppet ”tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” och ställt frågan hur dessa ska styrkas. Det rör sig i detta avseende om förekomsten av en tjänst som i och för sig är undantagen från mervärdesskatt (se avsnitt C) och som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra erkända organ. För det andra ska det klarläggas hur formuleringen ”medlemsstaten i fråga” som erkänner dessa ”andra organ” som organ av social karaktär ska tolkas för att de ska avse den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet för undantag från mervärdesskatt (se avsnitt D).

A. Huruvida artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet är direkt tillämplig (fråga 1)

32. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida Momtrade direkt kan åberopa artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det framgår av EU-domstolens praxis [4] att bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, kan åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet, om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid. Ett villkor för detta är att de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten.

33. När det gäller artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet har domstolen tidigare slagit fast att de verksamheter som omfattas av undantaget anges på ett tillräckligt precist och ovillkorligt sätt i denna bestämmelse (och i föregångaren till artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, som är identisk till sitt innehåll). [5]

34. Begreppet ”organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” ger emellertid medlemsstaterna utrymme för skönsmässig bedömning när de avgör om vissa organ har social karaktär. [6] Så länge medlemsstaterna håller sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet kan enskilda inte med stöd av denna bestämmelse kräva att medlemsstaten i fråga ska kvalificera dem som välgörenhetsorganisationer. [7]

[4] Dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51), dom av den 26 september 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, punkt 36), och dom av den 19 januari 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25).

[5] Dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 53). I dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 47) talas det om självständiga unionsrättsliga begrepp som måste ges en unionsrättslig tolkning.

[6] Dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike (C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 41 beträffande punkt 15 i bilaga III).

[7] Dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 55).

35. När en enskild emellertid ansöker om att bli erkänd som organ av social karaktär ankommer det mot denna bakgrund på den nationella domstolen att pröva huruvida de behöriga myndigheterna har hållit sig inom dessa gränser och härvid tillämpat de unionsrättsliga principerna, och då särskilt principen om likabehandling. [8] Såtillvida kan den enskilde då åberopa artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet trots utrymmet för skönsmässig bedömning. [9]

36. När det gäller den hänskjutande domstolens första fråga ska det klargöras att detta gäller oberoende av om platsen för tillhandahållande av tjänsten bestäms enligt destinationsprincipen eller enligt ursprungsprincipen och oberoende av om en förmedlare har förmedlat denna tjänst.

B. Kraven på ett effektivt erkännande (fråga 3)

37. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida en registrering av ett rörelseidkande bolag som tillhandahållare av sociala tjänster räcker för att det ska vara tal om ett effektivt erkännande av ett organ i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

38. Det ankommer på de nationella myndigheterna att fastställa vilka organ som ska erkännas som organ av social karaktär i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. [10] I artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet preciseras varken villkoren eller formerna för erkännande av icke offentligrättsliga organ som organ av social karaktär. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rätt fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organ. [11]

39. Det framgår emellertid av domstolens praxis att det, vid erkännandet av ett icke offentligrättsligt organ, som ett organ av social karaktär, ankommer på de nationella myndigheterna att i överensstämmelse med unionsrätten och under överinseende av de nationella domstolarna beakta en rad omständigheter.

40. Exempel på sådana omständigheter är förekomsten av specifika bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga, det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet, den omständigheten att andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande samt att kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan. [12] Även ett organs övergripande syften och hur stabilt dess sociala engagemang är kan beaktas härvid. [13]

8 Dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 45), och dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 56).

9 Dom av den 15 november 2012, Zimmerman (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32), och dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 61).

10 Dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 57).

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

12 Dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 70), dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 44), dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 35), dom av den 12 mars 2015, "go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 20), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

13 Dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike (C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 45).

41. Av detta följer även att det inte står medlemsstaterna fritt att kvalificera enheter som driver verksamhet i vinstsyfte (såsom Momtrade i det aktuella fallet) som organ av social karaktär enbart av den anledningen att de även tillhandahåller tjänster av social karaktär.[14] Enbart det faktum att ett rörelseidkande bolag är registrerat hos en statlig byrå som tillhandahållare av sociala tjänster kan således inte i sig räcka för att av detta dra slutsatsen att det gjordes en korrekt bedömning när det erkändes som organ av social karaktär. Situationen kan se annorlunda ut om registreringen åtföljts av en materiell kontroll av de ovannämnda omständigheterna, vilket ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

C. Bedömning av tjänsterna med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete (fråga 2 – andra delen)

42. Den andra delen av fråga 2 avser bedömningen av en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt, både vad gäller kriterierna och vad gäller tillämplig rätt och de bevis som krävs för detta. Av ordalydelsen i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet följer att det undantag från mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänster och leverans av varor som föreskrivs i denna bestämmelse gäller för ”tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”. Att det rör sig om en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt följer således enbart av unionsrätten.

43. Enligt domstolens praxis ska de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning.[15] De får emellertid inte heller tolkas allt för restriktivt,[16] eftersom tolkningen av dessa uttryck måste vara förenlig med de krav som följer av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de termer som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan.[17]

44. Domstolen kräver följaktligen en teleologisk tolkning av bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt som tar hänsyn till syftena med undantag från mervärdesskatt och med neutralitetsprincipen. När artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet tolkas ska dessutom artikel 134 a beaktas, enligt vilken det krävs att leveranserna av varor eller tillhandahållandena av tjänster är absolut nödvändiga för att transaktioner avseende hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ska kunna utföras.[18]

[14] Dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 72), dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike (C-492/08, EU:C:2010:348, punkterna 42 och 44), och dom av den 28 juli 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punkterna 61 och 63).

[15] Dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 57), dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 28), dom av den 12 mars 2015, ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17), dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22), och dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 12).

[16] I dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 32, talas det om ”inte … särskilt restriktivt”).

[17] Dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 57), dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 28), dom av den 12 mars 2015, ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22).

[18] Dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 59), och dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 31); se även, för ett liknande resonemang, dom av den 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, punkt 25).

45. Domstolen har emellertid tidigare slagit fast att tjänster avseende omvårdnad och skötsel av hushållet vilka en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation i princip har nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete i den mening som avses i denna bestämmelse.[19] Detsamma gäller även för tjänster som tillhandahålls personer som befinner sig i en psykisk behovssituation och som är avsedda att skydda dem vid utförandet av civilrättsliga handlingar när de riskerar att skada sina egna ekonomiska eller andra intressen.[20] Dock utgör uthyrning av personal inte i sig någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn. Det saknar såtillvida betydelse att den berörda personalen är vårdpersonal eller att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.[21]

46. Huruvida tjänsten är undantagen från mervärdesskatt måste klargöras av den medlemsstat som har skatterättslig behörighet enligt direktivet. Enligt mervärdesskattelagstiftningen avgörs detta av platsen för tillhandahållande av tjänsten. När det gäller tjänster till beskattningsbara personer ska detta enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet i princip anses vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet (destinationsprincipen). När det gäller tjänster till en icke beskattningsbar person ska detta enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet (ursprungsprincipen). I vissa speciella bestämmelser om platsen för tillhandahållande (som till exempel artikel 54 i mervärdesskattedirektivet) avgörs beskattningsrätten av den plats där verksamheten faktiskt utövas (principen om platsen där verksamheten bedrivs).

47. I det aktuella fallet rör det sig om tjänster till icke beskattningsbara personer, varför den stat som har beskattningsrätten ska anses vara Bulgarien enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet. Om mervärdesskattedirektivet har införlivats korrekt genom den bulgariska mervärdesskattelagen, avgör följaktligen denna lag, huruvida en tjänst som inte omfattas av mervärdesskatt har tillhandahållits. Huruvida tjänsten i fråga ska anses utgöra en social tjänst som är undantagen från mervärdesskatt även enligt den tyska eller den österrikiska lagen om omsättningsskatt är irrelevant i detta avseende. Inom ett sådant harmoniserat rättsområde som mervärdesskattelagstiftningen borde bedömningen emellertid vara densamma under idealiska förhållanden.

48. Huruvida mervärdesskattedirektivet har införlivats korrekt genom motsvarande bestämmelser i ZDDS ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma. Om så inte är fallet kan den beskattningsbara personen – såsom jag har förklarat ovan (punkt 32 och följande punkter) – åberopa mervärdesskattedirektivet direkt. I båda fallen är den beskattningsbara personen skyldig att samarbeta vid bedömningen av om tjänsterna i fråga också är tjänster som ska vara undantagna från mervärdesskatt. Detta kan också innebära att bevis ska framläggas. Det anges däremot inte i mervärdesskattedirektivet vilka bevis som ska framläggas och hur de ska framläggas.

49. I avsaknad av en sådan unionsrättslig bestämmelse omfattas utformningen av beviskraven av medlemsstaternas behörighet (principen om processrättslig autonomi). EU-domstolen har tidigare slagit fast att medlemsstaterna har utrymme för skönsmässig bedömning i detta

[19] Dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 62), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 23), se för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 44).

[20] Dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 63).

[21] Dom av den 12 mars 2015, "go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 28).

avseende [22] och att de själva kan bestämma formerna för styrkande. Bestämmelserna får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som gäller liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen). [23]

50. Det framgår inte att det skett ett åsidosättande av likvärdighetsprincipen. Det framgår inte heller att effektivitetsprincipen har åsidosatts. Det är uppenbart att vissa bevis är lämpliga, nödvändiga och i de flesta fall också rimliga för att kontrollera om det är fråga om en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt. Detta gäller särskilt om tjänsterna utförs utanför det område som de bulgariska skattemyndigheterna kontrollerar (i Tyskland eller Österrike i det aktuella fallet). Jag anser inte att det härigenom i princip görs i praktiken omöjligt att utnyttja undantaget från mervärdesskatt. Det ankommer emellertid i slutändan på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning.

D. ”Medlemsstaten i fråga” som erkänner organen (fråga 2 – första delen)

1. Problembeskrivning

51. Det är således Bulgarien som ska avgöra huruvida det föreligger en tjänst som är nära kopplad till socialt bistånd. I artikel 132.1 g krävs emellertid dessutom att tjänsten ska tillhandahållas av en viss beskattningsbar person. Tjänster av detta slag som är undantagna från mervärdesskatt kan endast tillhandahållas av ”ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär”.

52. Eftersom bara det senare alternativet kommer i fråga i det aktuella fallet är det avgörande huruvida Momtrade är ett sådant erkänt organ. Det är möjligt att Bulgarien har erkänt Momtrade som ett sådant organ, även om enbart det faktum att ett rörelseidkande bolag är registrerat hos en statlig byrå som tillhandahållare av sociala tjänster i sig inte räcker (se punkterna 40 och 41 ovan). På platsen för verksamheten, det vill säga i destinationsländerna Tyskland och Österrike, har Momtrade tydligen inte erkänts som ett sådant organ. Om det antas att Bulgarien faktiskt har erkänt Momtrade som ett sådant organ ska det, som svar på den andra frågans första del, klargöras vilken ”medlemsstat i fråga” som ska besluta om detta erkännande.

53. I mervärdesskattedirektivet talas det bara om ”medlemsstaten i fråga”. Vid ett första påseende är ”medlemsstaten i fråga” också i mervärdesskattehänseende den medlemsstat där platsen för tillhandahållande av tjänsten är belägen. Denna medlemsstat ska slutligen beskatta verksamheten – vilket kommissionen till exempel har angett i sitt yttrande.

[22] Se, beträffande avsaknaden av ränteregler i mervärdesskattelagstiftningen, dom av den 23 april 2020, Sole-Mizo och Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 och C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 37), dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20 – autonomi), dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39), och dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 29).

[23] Dom av den 16 juli 2020, UR (Skyldighet för advokater att betala mervärdesskatt) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt 25), dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58), dom av den 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54), dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20), dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17), och dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24).

54. Bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster ändrades emellertid med verkan den 1 januari 2010 för tjänster. [24] Denna ändring syftade till att beakta mervärdesskattens karaktär av punktskatt [25] också när det gällde respektive medlemsstats beskattningsrätt. Följaktligen ska i princip den medlemsstat ha beskattningsrätten i vilken konsumtionen äger rum (destinationsprincipen). Om detta emellertid leder till problem med tillämpningen ska ursprungsprincipen tillämpas – vilket till exempel gäller för tjänster till icke beskattningsbara personer, se artikel 45 i mervärdesskattedirektivet. Detta syfte med ursprungsprincipen – det vill säga att undvika brister i tillämpningen – förefaller inte utan vidare kunna överföras på syftet med erkännande av andra organ i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

55. Den enklaste lösningen skulle kunna vara att också utgå från ursprungslandet i detta avseende. Något som talar för detta är att platsen för tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer i normala fall ska anses vara ursprungslandet, vilket också har beskattningsrätten. I det aktuella fallet skulle då Bulgarien vara ansvarigt för erkännandet. Med denna lösning skulle å andra sidan en medlemsstat som ställer särskilt stränga krav (till exempel i kvalitativt hänseende) på erkännandet försvåra tillhandahållandet av gränsöverskridande tjänster med nära anknytning till hjälparbete för de företag som är etablerade på dess territorium. I det omvända fallet skulle det däremot vara en fördel för sådana företag att etablera sig i den medlemsstat som ställer lägst krav på erkännandet. I båda fallen skulle konkurrensnackdelar i destinationslandet – där tjänsten tas emot och konsumeras – vara oundvikliga.

56. Mervärdesskattelagstiftningen har emellertid harmoniserats just på grund av att den har särskild anknytning till den inre marknaden och eftersom sådana konkurrensnackdelar ska undvikas. Därför är mervärdesskattedirektivet baserat på behörighetsgrunden i artikel 113 FEUF, och det behöver inte uppfylla de speciella kraven i artikel 115 FEUF, till skillnad från vad som gäller för andra skatter (särskilt vinstbeskattning).

57. Det verkar därför tveksamt om med ”medlemsstaten i fråga” verkligen avses den stat där i mervärdesskattehänseende platsen för tillhandahållandet av tjänsten är belägen. Detta gäller i synnerhet som platsen för tillhandahållandet beror på vilken ställning mottagaren av tjänsten har. Om en och samma tjänst tillhandahölls i en och samma medlemsstat (utomlands) till en icke beskattningsbar person (till exempel vårdtjänster till en fysisk person) och till en beskattningsbar person (till exempel vårdtjänster i egenskap av underleverantör till ett ålderdomshem), skulle det behövas två erkännanden för detta, eftersom platsen för tillhandahållandet är belägen dels i destinationslandet (utomlands), dels i ursprungslandet (inom landet).

2. Ordalydelsen

58. Formuleringen ”organ som av medlemsstaten i fråga är erkända …” används bara i vissa bestämmelser om undantag från skatteplikt, medan det i andra bestämmelser om undantag från skatteplikt bara talas om ”erkända inrättningar” (se till exempel artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet).

59. Redan denna jämförelse av ordalydelserna tyder på att med ”medlemsstaten i fråga” torde avses något annat än den stat som har beskattningsrätt. En tolkning enligt vilken med medlemsstaten i fråga alltid avses den medlemsstat som också får beskatta transaktionen gör

[24] Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11).

[25] Se, till exempel, skäl 3 i direktiv 2008/8/EG.

nämligen formuleringen i dess helhet överflödig. I avsaknad av denna formulering är det ändå alltid den medlemsstat där i mervärdesskattehänseende platsen för tillhandahållande av tjänsten är belägen, och som således har beskattningsrätten, som ska pröva villkoren för skattskyldighet och kan utnyttja motsvarande utrymme för skönsmässig bedömning.

60. Redan ordalydelsen tyder följaktligen på att med ”medlemsstaten i fråga” inte alltid avses den medlemsstat som får beskatta transaktionen.

3. Bestämmelsens tillkomst

61. Något som talar för detta är även bestämmelsens tillkomst. Undantag från mervärdesskatt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet reglerades i föregångaren till mervärdesskattedirektivet i artikel 13 i sjätte direktivet. Denna artikel avsåg emellertid endast ”undantag inom landets territorium” enligt den dåvarande rubriken.

62. När mervärdesskattedirektivet antogs omarbetades enligt skäl 3 emellertid enbart strukturen och lydelsen utan att innehållet i den gällande lagstiftningen skulle ändras. Ändringar som ändå har gjorts anges uttömmande i de bestämmelser som rör direktivets införlivande och ikraftträdande. Beträffande artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet finns inget i detta avseende.

63. Med hänsyn till sjätte direktivet kan man således utgå från att med undantag från mervärdesskatt *inom landet* i första hand avsågs tjänster som i normala fall tillhandahålls av ”ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” som är etablerade inom landet och utför sina tjänster där. Den medlemsstat i fråga som ska erkänna organet skulle då vara den medlemsstat där tjänsten har utförts. Detta stöds även av destinationslandsprincipen.

4. Teleologisk tolkning

64. Även en teleologisk tolkning talar emot en tillämpning av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster för att avgöra vilken ”medlemsstat i fråga” som ska besluta om erkännandet. Såsom angetts ovan ska beskattningsunderlaget flyttas till en av de medlemsstater som kommer i fråga enligt bestämmelserna om platsen för tillhandahållande vid gränsöverskridande leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. För detta kan olika principer tillämpas som antingen tar större hänsyn till karaktären av punktskatt (destinationsprincipen eller principen om platsen där verksamheten bedrivs) eller som tar större hänsyn till principen om en effektiv skatteförvaltning (ursprungsprincipen).

65. Syftet med undantaget från mervärdesskatt i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet och kopplingen till att ett statligt erkännande som ges av ”medlemsstaten i fråga” är ett annat enligt min uppfattning. Det är härvid nämligen inte frågan om att förverkliga karaktären av punktskatt eller en effektiv skatteförvaltning, utan i synnerhet om att finansiera medlemsstaternas respektive sociala trygghetssystem.

66. Syftet med detta undantag från mervärdesskatt är nämligen att minska kostnaden för tjänsterna och därigenom göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem.[26] Eftersom större delen av dessa kostnader bärs av medlemsstaternas sociala trygghetssystem syftar undantaget från mervärdesskatt följaktligen också till att finansiera medlemsstaternas sociala trygghetssystem.

67. Därför har EU-domstolen vid flera tillfällen slagit fast att en medlemsstat inte överskrider sitt utrymme för skönsmässig bedömning när den kräver att kostnaderna avseende den ambulerande vården ska ha burits helt eller till övervägande del av, enligt lag, inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd.[27]

68. Om erkännandet av ett annat organ emellertid å ena sidan omfattas av medlemsstatens utrymme för skönsmässig bedömning, och å andra sidan de kostnader för den sjukvård som till övervägande del ska bäras av de berörda sociala trygghetssystemen ska minskas genom undantaget från mervärdesskatt, då kan i mervärdesskattehänseende den plats där tjänsten tillhandahålls inte vara avgörande. När det rör sig om gränsöverskridande tjänster är det nämligen svårt att tänka sig att ursprungslandet (Bulgarien i det aktuella fallet) ska ha utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller frågan huruvida de sociala trygghetssystemen i destinationsländerna (de tyska eller österrikiska systemen i det aktuella fallet) ska påföras mervärdesskatt eller ej.

69. Detta skulle också förklara varför unionslagstiftaren uttryckligen utgår från att medlemsstaten i fråga ska erkänna organet som organ av social karaktär. Teleologiskt sett är medlemsstaten i fråga den medlemsstat vars sociala trygghetssystem berörs av tjänsten och som således ska kunna avgöra om tillhandahållaren av tjänsten ska erkännas som organ av social karaktär.

70. Formuleringen i artikel 133 första stycket c i mervärdesskattedirektivet talar slutligen för denna tolkning. Enligt denna får medlemsstaten när det gäller ”de andra organen” göra undantagen beroende av att de priser som organen sätter ska vara godkända av de offentliga myndigheterna. Med detta kan endast myndigheterna i destinationslandet avses. Om de behöriga myndigheterna i destinationslandet är ansvariga för godkännande av priserna inom deras territorium, framstår det som uppenbart att ”medlemsstaten i fråga”, som beslutar om erkännandet, måste vara destinationsmedlemsstaten.

5. Beaktande av neutralitetsprincipen

71. En tolkning som innebär att den medlemsstat som är ansvarig för erkännandet i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska vara den medlemsstat vars sociala trygghetssystem i regel betalar tjänsterna, och inte den medlemsstat där platsen för tillhandahållande av tjänsten ska anses vara belägen enligt mervärdesskattedirektivet, överensstämmer dessutom med neutralitetsprincipen.

[26] Dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 29), dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 41), och dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 30).

[27] Dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 37). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 39), och dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 53). Motsvarande gäller i samband med sjukvård som är undantagen från mervärdesskatt, dom av 7 april 2022, I (Undantag från mervärdesskatt för sjukhustjänster) (C-228/20, EU:C:2022:275, punkt 61), och dom av den 5 mars 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punkterna 30 och 31).

72. Neutralitetsprincipen förbjuder att näringsidkare som bedriver samma verksamhet behandlas olika i mervärdesskattehänseende.[28] Företag som konkurrerar med varandra måste i princip behandlas lika i mervärdesskattehänseende.

73. Konkurrensen mellan ålderdomshem, offentligrättsliga organ och de andra – av medlemsstaten i fråga – erkända organen äger i princip rum där tjänsterna tillhandahålls och betalas. Momtrade konkurrerar såtillvida i första hand med organ som tillhandahåller jämförbara tjänster i Tyskland eller Österrike. Denna konkurrens skulle kunna snedvridas avsevärt om medlemsstaterna genom sin egen praxis i ursprungslandet vad gäller erkännande skulle kunna påverka kostnaderna för verksamheten i destinationslandet.

74. Denna snedvridning av konkurrensen skulle inträffa i alla situationer där praxis för erkännande i medlemsstaterna skiljer sig åt. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning (se punkt 38 och följande punkter) utesluter i stort sett en enhetlig praxis. Den medlemsstat som ställer de strängaste kraven för erkännande skulle missgynna de företag som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet på dess territorium när det gäller tjänster inom ramen för artikel 45 i mervärdesskattedirektivet. Den medlemsstat som ställer de lägsta kraven för erkännande skulle gynna de företag som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet på dess territorium när det gäller tjänster inom ramen för artikel 45 i mervärdesskattedirektivet.

75. I enlighet med detta utfärdar Bulgarien – såsom Bulgariens skatteförvaltning har förklarat – beslut om erkännande som endast gäller för tjänster på Bulgariens territorium. I det aktuella fallet borde således Tyskland och Österrike avgöra huruvida Momtrade ska erkännas som organ av social karaktär.

76. Detta beslut borde Momtrade framlägga för de bulgariska skattemyndigheterna. Det måste erkännas i Bulgarien i enlighet med principen om ömsesidigt förtroende[29]. De bulgariska skattemyndigheterna skulle då bara kontrollera att det rör sig om tillhandahållandet av en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt och har nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Om så inte är fallet ska tjänsten vara mervärdesskattepliktig, och om så är fallet ska den vara undantagen från mervärdesskatt. Eventuella tvister om huruvida det gjordes en riktig bedömning när beslutet om erkännande fattades skulle behöva lösas i den medlemsstat vars sociala trygghetssystem i regel ska bära kostnaderna, det vill säga i destinationslandet.

77. Ovanstående tolkning medför dock att mervärdesskatteintäkterna i Bulgarien indirekt påverkas av en annan medlemsstats beslut om erkännande (Tyskland och Österrike i det aktuella fallet). Jag anser emellertid att detta motiveras av det särskilda syftet med artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (att sänka kostnaderna för respektive sociala trygghetssystem, se punkt 65 och följande punkter) och av principen om konkurrensneutralitet.

[28] Se dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30), dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), och dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

[29] Se, beträffande denna princip inom ramen för samarbete på straffrättens område, dom av den 12 maj 2021, Förbundsrepubliken Tyskland (Rött meddelande från Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, punkt 80 och där angiven rättspraxis). Se även dom av den 28 september 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, punkt 43).

V. Förslag till avgörande

78. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) på följande sätt:

1. En enskild får, trots medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning, direkt åberopa artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet gentemot den beskattande medlemsstaten. Detta gäller oavsett om platsen för tillhandahållande av tjänsten avgörs enligt destinationsprincipen eller enligt ursprungsprincipen och oberoende av om en förmedlare har förmedlat tjänsten.

2. Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att medlemsstaten i fråga som beslutar om erkännande av andra organ ska vara den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utförs och vars sociala trygghetssystem i regel betalar tjänsterna. När det gäller gränsöverskridande tjänster kan detta även vara en medlemsstat som enligt direktivet inte ska ges motsvarande beskattningsrätt enligt bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet.

   Huruvida tjänsten i fråga är en tjänst med nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete och huruvida det är styrkt i tillräcklig utsträckning ska däremot bedömas av den medlemsstat som, genom platsen för tillhandahållande av tjänsten, har beskattningsrätt enligt direktivet, och bedömningen ska göras enbart utifrån den medlemsstatens egen lagstiftning (om artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet har införlivats korrekt).

3. Enbart det faktum att ett rörelseidkande bolag är registrerat hos en statlig byrå som tillhandahållare av sociala tjänster räcker inte i sig för att dra slutsatsen att det gjordes en korrekt bedömning när bolaget erkändes som organ av social karaktär.