Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

11. maj 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra g) – fritagelse af tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter – tjenesteydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen er etableret – vurdering af ydelsernes art og betingelsen om, at der er tale om et organ, der er anerkendt som foretagende af almennyttig karakter – fastlæggelse af den relevante nationale ret – begrebet »den pågældende medlemsstat««

I sag C-620/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) ved afgørelse af 27. september 2021, indgået til Domstolen den 6. oktober 2021, i sagen

MOMTRADE RUSE OOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M.L. Arastey Sahún (refererende dommer), og dommerne F. Biltgen og J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: bulgarsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite ved S. Petkov,

– Europa-Kommissionen ved D. Drambozova og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. december 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem MOMTRADE RUSE OOD (herefter »Momtrade«) og Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Varna, under centraladministrationen for det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) (herefter »Direktor«) vedrørende en ansættelse af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 45 fastsætter:

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

4 Direktivets afsnit IX vedrører momsfritagelser.

5 Kapitel 1 i nævnte afsnit IX med overskriften »Almindelige bestemmelser« indeholder direktivets artikel 131, der har følgende ordlyd:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og

enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

6 Kapitel 2 i afsnit IX med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« indeholder momsdirektivets artikel 132-134.

7 Direktivets artikel 132, stk. 1, litra g), bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

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

8 Det nævnte direktivs artikel 133 har følgende ordlyd:

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

a) de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne

b) disse organer skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne

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

d) fritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

[…]«

9 Samme direktivs artikel 134 har følgende ordlyd:

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

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

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.«

Direktiv 2008/8

10 Tredje og femte betragtning til Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11) er sålydende:

»(3) Beskatningsstedet for alle leveringer af tjenesteydelser bør i princippet være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. Hvis hovedreglen for tjenesteydelsers leveringssted skulle blive ændret i så henseende, ville der af både administrative og politiske grunde stadig være behov for visse undtagelser fra hovedreglen.

[…]

(5) Når tjenesteydelser leveres til ikke-afgiftspligtige personer, bør hovedreglen fortsat være, at tjenesteydelsernes leveringssted er det sted, hvor leverandøren er etableret.«

Bulgarsk ret

Republikken Bulgariens forfatning

11 Artikel 26, stk. 2, i Republikken Bulgariens forfatning fastsætter:

»Udlændinge, der har bopæl i Republikken Bulgarien, har alle de rettigheder og pligter, der er fastsat i forfatningen, bortset fra de rettigheder og pligter, for hvilke bulgarsk statsborgerskab kræves i henhold til forfatningen og loven.«

Lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren

12 Artikel 122, stk. 1, i Danatjno-osiguritelen protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»Skatte- og afgiftsmyndigheden kan anvende det afgiftsbeløb, der er fastsat i henhold til den pågældende lov på grundlag af det i stk. 2 omhandlede grundlag, som den selv fastsætter, under følgende omstændigheder:

[…]

3. hvis der er anvendt falske eller ukorrekte dokumenter i regnskabet

4. i tilfælde af manglende fremlæggelse af et regnskab, der er ført i overensstemmelse med [Zakon za stjetovodstvoto (lov om regnskaber)], eller når det regnskab, der føres, ikke gør det muligt at fastlægge afgiftsgrundlaget, og når de dokumenter, der er nødvendige for fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget eller de obligatoriske sociale bidrag, er blevet tilintetgjort på en måde, der ikke er i overensstemmelse med reglerne

[…]«

ZDDS

13 Artikel 21, stk. 1, i Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift) (DV nr. 63 af 4.8.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZDDS«), har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.«

14 ZDDS' artikel 38 har følgende ordlyd:

»(1) De transaktioner, der er omfattet af dette kapitel, er fritaget for afgift.

(2) Transaktioner inden for Fællesskabet, som ville være fritaget i henhold til dette kapitel, hvis de var blevet foretaget på det nationale område, er ligeledes fritaget.

(3) Enhver erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, for hvilken levering på det nationale område er fritaget i henhold til dette kapitel, er ligeledes fritaget for afgift.

[…]«

15 ZDDS' artikel 40 er affattet således:

»Følgende transaktioner er fritaget for afgift:

1. levering af sociale tjenesteydelser som omhandlet i [Zakon za sotsialno podpomagane (lov om social bistand)]

[…]«

16 ZDDS' artikel 67 fastsætter:

»(1) Afgiftens størrelse fastlægges ved at gange afgiftsgrundlaget med afgiftssatsen.

(2) Hvis det under forhandlingen af transaktionen ikke udtrykkeligt er angivet, at afgiften skal betales særskilt, anses den for at være inkluderet i den aftalte pris.

(3) Afgiften anses også for at være inkluderet i den angivne pris ved levering af varer, der leveres i detailleddet.

[…]«

ZSP

17 Artikel 16 i Zakon za sotsialno podpomagane (lov om social bistand) (DV nr. 56 af 19.5.1998) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »ZSP«), fastsætter:

»(1) Sociale tjenesteydelser er baseret på socialt arbejde med fokus på personlig bistand til:

1. udførelse af daglige aktiviteter

2. social inklusion.

(2) Sociale tjenesteydelser leveres på grundlag af en individuel behovsvurdering og under hensyntagen til personens ønsker og personlige valg.

[…]«

18 ZSP's artikel 18 i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»(1) Sociale tjenesteydelser leveres af:

1. staten

2. kommunerne

3. bulgarske fysiske personer, der er registreret i overensstemmelse med [Targovski zakon (handelsloven)], og juridiske personer

4. fysiske personer, der driver erhvervsvirksomhed, og juridiske personer, der er registreret i henhold til lovgivningen i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [(EØS)].

(2) De personer, der er omhandlet i stk. 1, nr. 3 og 4, må først levere sociale tjenesteydelser, når de er optaget i registret ved [Agentsia za sotsialno podpomagane (agenturet for social bistand)].

(3) De personer, der er omhandlet i stk. 1, nr. 3 og 4, kan levere sociale tjenesteydelser for børn op til 18 år efter udstedelse af en tilladelse og optagelse i det register, der er omhandlet i stk. 2.

(4) Registreringsbetingelserne er fastsat i bekendtgørelsen til gennemførelse af loven.«

19 § 1 i tillægsbestemmelserne til ZSP i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»I denne lov forstås ved:

[…]

6. »sociale tjenesteydelser«: aktiviteter, der støtter og forbedrer den enkeltes muligheder for at leve et selvstændigt liv; de udøves i specialiserede institutioner og i fællesskabet

7. »sociale tjenesteydelser i fællesskabet«: tjenesteydelser, der leveres i familien eller i nær tilknytning hertil.

[…]«

Gennemførelsesbekendtgørelsen til ZSP

20 Artikel 40 i Pravilnik za prilagane na ZSP (gennemførelsesbekendtgørelsen til ZSP) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er sålydende:

»(1) Personer, der ønsker at modtage sociale tjenesteydelser, indgiver en skriftlig ansøgning med deres nuværende adresse til henholdsvis:

1. direktøren for direktoratet for social bistand, der er ansvarlig for sociale tjenesteydelser, der henhører under statens delegerede aktiviteter i overensstemmelse med bilag nr. 9

2. kommunens borgmester for kommunens sociale tjenesteydelser

3. ledelsesorganet, når leverandøren af sociale tjenesteydelser er en fysisk person, der er registreret i henhold til handelsloven, eller en juridisk person.

(2) Den i stk. 1 omhandlede ansøgning vedlægges:

1. et identitetsbevis (som reference)

2. i givet fald en kopi af sundhedsbogen

3. en kopi af en eventuel afgørelse truffet af Lekarska consultivna comitsia (LKK) [det rådgivende lægeudvalg (LKK)], af Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) [det territoriale lægesagkyndige udvalg (TELK)] eller Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) [det nationale lægeudvalg (NELK)].

(3) Leverandøren af sociale tjenesteydelser kan, hvis det er relevant, anmode om yderligere dokumentation.

(4) På grundlag af ansøgningen og de dertil vedlagte dokumenter samt i de tilfælde, der er omhandlet i artikel 27, stk. 7, foretager den myndighed, der er omhandlet i stk. 1, nr. 1-3, inden for 20 dage en social vurdering af personens behov for sociale tjenesteydelser i overensstemmelse med bilag nr. 10 og indfører denne i en foreløbig rapport i overensstemmelse med modellen i bilag nr. 8. I de tilfælde, der er omhandlet i artikel 27, stk. 7, indgiver personen sin ansøgning efter den sociale vurdering.

[…]«

21 Denne bekendtgørelses artikel 40d er affattet som følger:

»(1) Leverandører af sociale tjenesteydelser udarbejder en individuel plan efter en vurdering af den enkelte modtagers behov og fastlæggelse af de mål, der skal nås.

(2) Den i stk. 1 omhandlede plan skal omfatte aktiviteter til opfyldelse af:

1. daglige behov

2. sundhedsmæssige behov

3. uddannelsesmæssige behov

4. behov for genoptræning

5. fritidsmæssige behov

6. behovet for kontakt med familie, venner, pårørende og andre personer.

[…]«

22 Bekendtgørelsens artikel 40e er sålydende:

»(1) Leverandøren af sociale tjenesteydelser skal føre et register over modtagerne.

(2) Dette register skal indeholde følgende oplysninger:

1. modtagernes navn, bopæl og/eller nuværende adresse, fødselsdato og familiemæssige situation

2. det dokument, hvoraf det fremgår, at modtageren henvises til eller har ret til at modtage social bistand

3. navn, bopæl og/eller nuværende adresse og telefonnummer på en værge, beskikket værge eller en slægtning til modtagerne

4. navn, adresse og telefonnummer på den behandlende læge

5. dato for henvisning til/modtagelse af social bistand

6. ophørsdato

7. dato, klokkeslæt og dødsårsag, når modtageren afgår ved døden på en specialinstitution, eller når der er tale om en social ydelse i fællesskabet.

(3) Leverandøren fører en bog, der er nummereret, mærket og stemplet med specialinstitutionens stempel, som indeholder:

1. en opgørelse over de penge og materielle værdier, som beboerne har deponeret med henblik på opbevaring

2. den dato, hvor pengene eller de materielle værdier er blevet deponeret

3. den dato, hvor et pengebeløb eller materielle værdier efter anmodning er blevet tilbageleveret til beboerne eller anvendt i deres navn, samt hvilken brug der er gjort heraf

4. navn og stilling på den person, der er ansvarlig for opbevaring af penge og andre materielle værdier.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

23 Momtrade er et selskab med begrænset ansvar, som er etableret på Republikken Bulgariens område. Selskabet har været momsregistreret i denne medlemsstat siden den 24. juni 2014. Selskabet er desuden registreret ved agenturet for social bistand som leverandør af sociale tjenesteydelser og er i besiddelse af registreringsbeviser for personlig bistand, social bistand og hjemmehjælp til ældre.

24 Modtagerne af de tjenesteydelser, som Momtrade leverer, er ældre personer med bopæl i Tyskland og Østrig. I henhold til de aftaler, der indgås mellem selskabet og dets kunder, består de leverede tjenesteydelser i at stille pleje til rådighed for personer og i at yde hjemmehjælp. Tjenesteyderens forskellige forpligtelser beskrives i detaljer i et spørgeskema, der er vedlagt de nævnte kontrakter, og som er udarbejdet af et agentur, der er registreret i Tyskland eller Østrig, og som påtager sig at finde kunder og henvise dem til det nævnte selskab. Disse forpligtelser omfatter hjemmestøtte og bistand til ældre, der lider af helbredsproblemer.

25 Inden for rammerne af en kontrolprocedure gennemført af de bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheder vedrørende perioden fra den 24. juni 2014 til den 31. december 2015 fandt disse myndigheder, at eftersom de af Momtrade leverede tjenesteydelser faktisk var blevet udført på Forbundsrepublikken Tysklands og Republikken Østrigs område, skulle selskabet med henblik på at kunne påberåbe sig momsfritagelsen i henhold til ZDDS' artikel 40, nr. 1, i overensstemmelse med den tyske og den østrigske lovgivning fremlægge beviser for den almennyttige karakter af de tjenesteydelser, der var leveret på disse medlemsstaters område i løbet af denne periode.

26 Efter at have konstateret, at Momtrade ikke havde fremlagt sådanne beviser, udstedte de bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheder den 4. oktober 2018 en afgiftsansættelse til selskabet, hvorved der blev fastsat et momskrav for den nævnte periode. Denne afgiftsansættelse blev bekræftet af Direktor.

27 Momtrade anlagde sag ved Administrativen sad Ruse (forvaltningsdomstolen i Ruse, Bulgarien) til prøvelse af den i foregående præmis nævnte afgiftsansættelse. Denne ret nedsatte det krav, der var fastsat i afgiftsansættelsen, men stadfæstede derudover den nævnte afgiftsansættelse. Efter at have konstateret, at ZDDS' artikel 40, nr. 1, gennemførte momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), bekræftede den nævnte ret i denne sammenhæng, at de ydelser, som dette selskab leverede på Forbundsrepublikken Tysklands og Republikken Østrigs område, ikke havde almennyttig karakter, med den begrundelse, at det nævnte selskab ikke havde fremlagt officielle dokumenter, der var udstedt af disse medlemsstaters kompetente myndigheder, som godtgjorde en sådan almennyttig karakter.

28 Dommen afsagt af Administrativen sad Ruse (forvaltningsdomstolen i Ruse) er genstand for to appeller iværksat af henholdsvis Direktor og Momtrade ved den forelæggende ret, Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien).

29 Den forelæggende ret har anført, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), ifølge dens praksis skal fortolkes således, at den ikke pålægger medlemsstaterne at fritage levering af sociale tjenesteydelser, der leveres til statsborgere i en anden medlemsstat uden for deres område. Denne fortolkning er baseret på artikel 26, stk. 2, i Republikken Bulgariens forfatning.

30 Den forelæggende ret er imidlertid for det første af den opfattelse, at det med henblik på at nå det mål, der forfølges med momsdirektivets artikel 132, er uden betydning, om de leverandører og modtagere af tjenesteydelser, der kan være fritaget for moms, bor eller er etableret på en enkelt medlemsstats eller to medlemsstaters område.

31 For så vidt som modtagerne af tjenesteydelserne er fysiske personer, dvs. ikke-afgiftspligtige personer, er leveringsstedet for disse tjenesteydelser for det andet det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, i det foreliggende tilfælde på Republikken Bulgariens område. Hvis den fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), som Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har anlagt, var korrekt, ville leverandører af sociale tjenesteydelser, der er etableret i Bulgarien, følgelig blive genstand for en forskellig afgiftsmæssig behandling, alt efter om de leverer tjenesteydelser på Republikken Bulgariens område eller på en anden medlemsstats område til fordel for udenlandske statsborgere, hvilket efter den forelæggende rets opfattelse forekommer uacceptabelt, selv i mangel af en fuldstændig afgiftsharmonisering på momsområdet.

32 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

33 Direktor har bestridt, at den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse dels, at der ikke er nogen tvivl om svarene på den forelæggende rets spørgsmål, henset ikke blot til klarheden af momsdirektivets artikel 132 og 133, men ligeledes til Domstolens praksis vedrørende disse bestemmelser, dels, at de nævnte spørgsmål er hypotetiske.

34 I denne henseende bemærkes, at det inden for rammerne af den procedure, der er indført ved artikel 267 TEUF, udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål forelagt af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 31.1.2023, Puig Gordi m.fl., C-158/21, EU:C:2023:57, præmis 50 og 51 og den deri nævnte retspraksis).

35 I det foreliggende tilfælde vedrører de spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, og som er rejst i forbindelse med en tvist mellem et selskab og en national skatte- og afgiftsmyndighed, der nægter at indrømme dette selskab en momsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), betingelserne for anvendelse af denne fritagelse og navnlig fortolkningen af begreberne »organer, der er anerkendt […] som foretagender af almennyttig karakter« og »levering af ydelser […] med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i denne bestemmelse med henblik på at gøre det muligt for den forelæggende ret at afgøre, om de tjenesteydelser, som det nævnte selskab har leveret, er fritaget for moms, og således at træffe afgørelse om lovligheden af den i hovedsagen omhandlede afgiftsansættelse.

36 Under disse omstændigheder fremgår det hverken, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller at det problem, som den forelæggende ret har rejst, er af hypotetisk karakter, idet Domstolen i øvrigt råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de spørgsmål, der er forelagt for den.

37 Den omstændighed, at fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), ifølge Direktor ikke er tvivlsom, er uden betydning for, om disse spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

38 Selv hvis det antages, at besvarelsen af de forelagte spørgsmål ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl, indebærer dette nemlig ikke, således som Domstolen allerede har fastslået, at spørgsmålene ikke kan antages til realitetsbehandling (dom af 27.3.2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana og Iberdrola Distribución Eléctrica, C-300/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:188, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det følger heraf, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

40 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst dels, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at levering af sociale tjenesteydelser til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, kan være fritaget i henhold til denne bestemmelse, dels, om den omstændighed, at den nævnte tjenesteyder har benyttet et selskab, der er etableret i denne anden medlemsstat, til at kontakte sine kunder, har betydning for denne fortolkning.

41 I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fritager medlemsstaterne levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter.

42 I overensstemmelse med Domstolens faste praksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dens ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 7.4.2022, I (Fritagelse for moms af hospitalsydelser), C-228/20, EU:C:2022:275, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

43 I denne henseende fremgår det for det første af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), at den fritagelse, der er omhandlet i denne bestemmelse, er underlagt to kumulative betingelser, nemlig dels betingelsen om arten af de leverede ydelser, der skal have nær tilknytning til social bistand og social sikring, dels betingelsen om tjenesteyderen, som skal være et offentligretligt organ eller et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagende af almennyttig karakter.

44 Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), underlægger således ikke indrømmelsen af den pågældende fritagelse nogen betingelse vedrørende det sted, hvor de i denne bestemmelse omhandlede tjenesteydelser faktisk skal udføres. Denne bestemmelse underlægger heller ikke indrømmelsen af en sådan fritagelse en betingelse om, at tjenesteyderen og aftageren af disse tjenesteydelser har hjemsted i samme medlemsstat.

45 Under disse omstændigheder kan det ikke udledes af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), at de tjenesteydelser, der er omhandlet i denne bestemmelse, er udelukket fra den deri fastsatte fritagelse, når disse ydelser faktisk udføres i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

46 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), indgår, er denne bestemmelse indeholdt i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i dette direktivs afsnit IX, som omfatter direktivets artikel 132-134. Overskriften til dette kapitel viser, at det er den almene interesse i de deri omhandlede transaktioner, der udgør det forhold, som EU-lovgiver har anset for afgørende med henblik på at fritage disse transaktioner for moms. Den omstændighed, at de nævnte transaktioner faktisk udføres på én medlemsstats område frem for på en anden medlemsstats område, har imidlertid ingen betydning for en sådan karakter af almen interesse.

47 Det bemærkes i øvrigt for det første, at momsdirektivets artikel 133, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for at gøre indrømmelsen af den i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de deri nævnte betingelser er opfyldt, og at disse betingelser vedrører de formål, der forfølges af de private organer, som leverer de af denne fritagelse omfattede tjenesteydelser, forvaltningen af organerne og de priser, som disse organer forlanger.

48 I henhold til det nævnte direktivs artikel 134 er de tjenesteydelser, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), for det andet udelukket fra den i sidstnævnte bestemmelse omhandlede fritagelse, når de ikke er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der henhører under social bistand og social sikring, eller når de hovedsagelig tager sigte på at give det organ, der leverer ydelserne, yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.

49 Eftersom momsdirektivets artikel 133 og 134 ikke fastsætter restriktioner i forhold til det sted, hvor leveringen af de omhandlede tjenesteydelser faktisk udføres, har medlemsstaterne ikke mulighed for at udelukke leveringen af de tjenesteydelser, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fra den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse, når tjenesteydelserne faktisk leveres i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen er etableret (jf. analogt dom af 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

50 Hvad for det tredje angår det formål, der forfølges med fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), har denne ved at sikre en mere fordelagtig momsmæssig behandling af visse tjenesteydelser af almen interesse, der foretages inden for den sociale sektor, til formål at nedbringe udgifterne til disse tjenesteydelser og således gøre disse mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem (dom af 8.10.2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

51 En fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), der begrænser anvendelsesområdet for den heri fastsatte fritagelse til alene at omfatte tjenesteydelser, der faktisk udføres i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret, ville imidlertid være i strid med det formål, der er nævnt i nærværende doms foregående præmis, eftersom de tjenesteydelser, der opfylder de to betingelser, der er omhandlet i denne bestemmelse, og som leveres i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen er etableret, til personer, der har behov for bistand eller pleje, ville blive pålagt moms, hvilket nødvendigvis ville medføre øgede omkostninger for de pågældende ydelser, hvorved disse personers adgang til disse ydelser således ville blive vanskeligere.

52 Det fremgår følgelig af fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), baseret på denne bestemmelses ordlyd, systematik og formål, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, finder anvendelse på enhver tjenesteydelse, der opfylder de to betingelser, der er fastsat i den nævnte bestemmelse, og som er nævnt i denne doms præmis 43, uden hensyntagen til den omstændighed, om en sådan ydelse faktisk udføres i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret, eller i en anden medlemsstat.

53 Endelig følger det af ovenstående betragtninger, at den omstændighed, at en tjenesteyder, der leverer tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, og som leveres til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor den pågældende er etableret,

har benyttet et mellemled, der er etableret i denne anden medlemsstat, til at kontakte sine kunder, er uden relevans for afgørelsen af, om de omhandlede tjenesteydelser kan fritages i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).

54 Som Europa-Kommissionen har anført, udgør dels de tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som tjenesteyderen leverer til fysiske personer, dels de tjenesteydelser, der leveres af det mellemled, som nævnte tjenesteyder benytter, i et sådant tilfælde særskilte og uafhængige transaktioner, som derfor skal vurderes særskilt og beskattes forskelligt.

55 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at dels kan levering af sociale tjenesteydelser til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, være fritaget i henhold til denne bestemmelse, dels er det i denne henseende uden betydning, at den nævnte tjenesteyder har benyttet et selskab, der er etableret i denne anden medlemsstat, til at kontakte sine kunder.

Det andet spørgsmål

56 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at når et selskab leverer sociale tjenesteydelser til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor dette selskab har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, skal arten af disse tjenesteydelser og kendetegnene ved dette selskab med henblik på at fastslå, om de nævnte tjenesteydelser er omfattet af begrebet »levering af ydelser […] med nær tilknytning til social bistand og social sikring, […] som præsteres af [et organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse, undersøges i overensstemmelse med lovgivningen i den medlemsstat, hvor det nævnte selskab har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, eller i overensstemmelse med lovgivningen i den medlemsstat, hvor de omhandlede tjenesteydelser faktisk udføres.

57 Det bemærkes, at de fritagelser, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 132 udgør selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 28.4.2022, Happy Education, C-612/20, EU:C:2022:314, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis), og det samme gælder for så vidt angår de specifikke betingelser, som kræves for at kunne være omfattet af disse fritagelser, og for de begreber og udtryk, der er anvendt til at beskrive disse betingelser (jf. i denne retning dom af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 23 og 27, og af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 24 og 25).

58 Som Domstolen således allerede har fastslået, kan betingelserne for fritagelser, uanset at medlemsstaterne ifølge momsdirektivets artikel 131 skal fastsætte disse betingelser for at sikre en korrekt og enkel anvendelse og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug, imidlertid ikke angå fastlæggelsen af indholdet af de fastsatte fritagelser (dom af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

59 Hvad for det første angår den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), indeholdte betingelse om, at tjenesteydelserne skal have nær tilknytning til social bistand og social sikring, bemærkes, at denne betingelse i overensstemmelse med Domstolens praksis skal læses i lyset af dette direktivs

artikel 134, litra a), som under alle omstændigheder kræver, at de pågældende leveringer af varer eller tjenesteydelser er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der henhører under social bistand og social sikring (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

60 Domstolen har i øvrigt fastslået, at ydelser vedrørende pleje og hjælp i husholdningen, som udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, principielt har nær tilknytning til social bistand og social sikring som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). Tilsvarende skal tjenesteydelser, der leveres til personer, der befinder sig i en tilstand af psykisk afhængighed, og som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, ligeledes anses for at udgøre sådanne tjenesteydelser, når disse personer ikke er i stand til selv at varetage disse uden risiko for at skade deres egne finansielle eller øvrige interesser, idet denne risiko netop har begrundet, at de er blevet erklæret umyndige (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 62 og 63 og den deri nævnte retspraksis).

61 Når et offentligretligt organ eller en privat enhed, der er anerkendt som foretagende af almennyttig karakter med henblik på momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), leverer tjenesteydelser som dem, der er omhandlet i den foregående præmis, til fordel for personer, der befinder sig i en tilstand af fysisk, økonomisk eller psykisk afhængighed, er den medlemsstat, hvor momsen skal betales, derfor i henhold til denne bestemmelse forpligtet til at fritage disse ydelser for moms.

62 Under sådanne omstændigheder kan denne medlemsstat således ikke, uden herved at bringe den selvstændige fortolkning, der skal anlægges af begrebet »levering af ydelser […] med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), i fare og således tilsidesætte denne bestemmelse, underlægge indrømmelsen af den deri fastsatte fritagelse en betingelse om, at de omhandlede ydelser i henhold til en anden medlemsstats nationale ret har en almennyttig karakter.

63 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at de i hovedsagen omhandlede sociale tjenesteydelser leveres af et selskab med hjemsted i Bulgarien til fysiske personer med bopæl i Tyskland og Østrig.

64 I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 45 forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

65 Med henblik på anvendelsen af momsen anses levering af sociale tjenesteydelser til en fysisk person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, for at være leveret på den medlemsstats område, hvor tjenesteyderen er etableret, således at disse ydelser er momspligtige i sidstnævnte medlemsstat.

66 Heraf følger, at beskatningsmedlemsstaten i det foreliggende tilfælde er Republikken Bulgarien.

67 Som generaladvokaten har anført i punkt 47 og 48 i forslaget til afgørelse, skal vurderingen af arten af de i hovedsagen omhandlede sociale tjenesteydelser med henblik på at afgøre, om de udgør »levering af ydelser […] med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), følgelig foretages på grundlag af den bulgarske

momslovgivning, idet denne lovgivning skal gennemføre momsdirektivet korrekt, og tjenesteyderen, dvs. sagsøgeren i hovedsagen, vil – hvis dette ikke er tilfældet – kunne påberåbe sig nævnte artikel 132, stk. 1, litra g), direkte ved den forelæggende ret med henblik på at anfægte en national lovgivning, der er uforenelig med denne bestemmelse (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

68 Hvis det i denne sammenhæng måtte følge af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, at de i hovedsagen omhandlede leveringer af sociale ydelser, navnlig henset til de fortolkningselementer, der fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 59 og 60, udgør »levering af ydelser […] med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), og at sagsøgeren i hovedsagen har egenskab af »[organ], der af den pågældende medlemsstat er anerkendt som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse, kan sagsøgeren påberåbe sig den fritagelse, der er fastsat i den nævnte bestemmelse.

69 Hvad for det andet angår betingelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), hvorefter tjenesteydelser for at kunne fritages for afgift skal præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, bemærkes, at denne bestemmelse hverken præciserer betingelserne eller de nærmere regler for anerkendelse af andre organer end offentligretlige organer som foretagender af almennyttig karakter. Det tilkommer således principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår sådanne organer kan gives en sådan anerkendelse, idet medlemsstaterne i denne forbindelse er tillagt en skønsbeføjelse (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

70 I denne sammenhæng tillader momsdirektivets artikel 133 medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige at gøre indrømmelse af den i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de betingelser, der er indeholdt i nævnte artikel 133, er opfyldt. Disse betingelser, som i momsdirektivet fremstår som fakultative, kan medlemsstaterne supplerende kræve opfyldt med henblik på indrømmelse af den omhandlede fritagelse [jf. for så vidt angår artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) (nu momsdirektivets artikel 133), dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis].

71 Den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne råder over for så vidt angår anerkendelse af en enhed som et foretagende af almennyttig karakter med henblik på den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), bemyndiger dem således ikke til at ændre indholdet af denne fritagelse ved f.eks. at give kvalificeringen som foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i denne bestemmelse til en privat enhed, som ikke udfører tjenesteydelser af almen interesse i den sociale sektor, eller hvis driftsform eller betingelser for udøvelse af de sociale ydelser, som enheden leverer, ikke er forenelige med en sådan almennyttig karakter.

72 Hvad angår spørgsmålet om, hvilken medlemsstat der har beføjelse til at anerkende den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige organer med henblik på den momsfritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), og navnlig spørgsmålet om, hvorvidt en sådan anerkendelse i et tilfælde, hvor de omhandlede sociale tjenesteydelser ligesom i det foreliggende tilfælde leveres til fysiske personer, der har bopæl i en anden

medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, henhører under kompetencen for den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret, eller under kompetencen for den medlemsstat, hvor ydelserne faktisk udføres, bemærkes, at eftersom momsdirektivet ikke indeholder nogen definition af de begreber, der er indeholdt i dets artikel 132, stk. 1, litra g), skal betydningen og rækkevidden af disse begreber fastlægges under hensyntagen ikke blot til den nævnte bestemmelses ordlyd, men ligeledes til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den lovgivning, som den udgør en del af (dom af 22.12.2022, EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

73 I denne henseende synes ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), for det første at antyde, at udtrykket »af den pågældende medlemsstat« skal sammenholdes med udtrykket »medlemsstaterne fritager«, der er indeholdt i det indledende sætningsled i momsdirektivets artikel 132, stk. 1. Ved at henvise til »den pågældende medlemsstat« har EU-lovgiver således alene tilsigtet at betegne den medlemsstat, som i et givent tilfælde skal momsfritage de transaktioner, der er nævnt i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra g).

74 Det tilkommer således den medlemsstat, som ved momsdirektivet tillægges kompetence til at pålægge disse transaktioner moms, dvs. beskatningsmedlemsstaten, at fritage de nævnte transaktioner for denne afgift, når de påkrævede betingelser er opfyldt.

75 For det andet understøtter fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, sammenholdt med direktivets artikel 131, at udtrykket »af den pågældende medlemsstat« vedrører beskatningsmedlemsstaten.

76 Momsdirektivets artikel 131, som fastsætter de almindelige bestemmelser, der finder anvendelse på de fritagelser, der er omhandlet i direktivets afsnit IX, kapitel 2-9, herunder de fritagelser, der er indeholdt i direktivets artikel 132, bestemmer nemlig, at disse fritagelser finder anvendelse »på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug«.

77 Det fremgår således af nævnte artikel 131, at det tilkommer den medlemsstat, som skal anvende de nævnte fritagelser, under iagttagelse af momsdirektivet at fastsætte betingelserne for deres anvendelse, herunder de betingelser, der gør det muligt at anerkende en privat enhed som et foretagende af almennyttig karakter med henblik på den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). Som det er anført i nærværende doms præmis 74, er den medlemsstat, der skal anvende sådanne fritagelser, således beskatningsmedlemsstaten.

78 Hvis EU-lovgiver havde ønsket, at anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige med henblik på den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skulle henhøre under kompetencen for en anden medlemsstat end den medlemsstat, som skal anvende denne fritagelse, såsom bl.a. den medlemsstat, hvor ydelserne faktisk udføres, ville lovgiver desuden ikke have begrænset sig til at nævne »den pågældende medlemsstat«.

79 Hvad for det tredje angår det formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), således som det er anført i nærværende doms præmis 50, tilsigter den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, ved at sikre en mere fordelagtig momsmæssig behandling af visse tjenesteydelser af almen interesse, der foretages inden for den sociale sektor, at nedbringe

udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser og således gøre dem mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem (dom af 8.10.2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

80 Det forekommer at være i overensstemmelse med dette formål, at det er den medlemsstat, der skal give afkald på at opkræve den moms, som finder anvendelse på de tjenesteydelser, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), ved således at tillade, at den pris, der skal betales af privatpersoner, der ønsker at modtage disse ydelser, er lavere, som inden for rammerne af den skønsbeføjelse, som den råder over, fastsætter, hvilke private enheder som på grundlag af de sociale tjenesteydelser, som de udfører, og henset til de nævnte enheders almennyttige karakter, fortjener den samme fordelagtige momsbehandling som den, der finder anvendelse på ydelser leveret af offentligretlige organer i denne medlemsstat.

81 Det fremgår således af fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), baseret på denne bestemmelses ordlyd, systematik og formål, at anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige med henblik på den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), henhører under beskatningsmedlemsstatens kompetence.

82 Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor et selskab leverer sociale tjenesteydelser til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor dette selskab har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, henhører anerkendelsen af dette selskabs almennyttige karakter med henblik på den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), følgelig ikke under kompetencen for den medlemsstat, hvor disse ydelser faktisk udføres, i det foreliggende tilfælde Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig, men under kompetencen for den medlemsstat, hvor selskabet er etableret, i det foreliggende tilfælde Republikken Bulgarien.

83 Denne fortolkning understøttes i øvrigt af den logik, der ligger til grund for bestemmelserne om fastlæggelse af leveringsstedet for ydelser, som afspejles i tredje og femte betragtning til direktiv 2008/8 og i momsdirektivets artikel 45, hvorefter beskatningen af levering af ydelser til ikke-afgiftspligtige personer skal finde sted på det sted, hvor leverandøren er etableret, uanset hvor disse ydelser faktisk udføres.

84 I denne sammenhæng synes det at være i overensstemmelse med en sådan logik, at kompetencen til at anerkende denne tjenesteyders almennyttige karakter med henblik på den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), i lighed med beskatningskompetencen til at momspålægge levering af sociale ydelser til en ikke-afgiftspligtig person, der er bosiddende i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen er etableret, fastlægges på grundlag af oprindelseslandsprincippet.

85 Endelig bemærkes, at fortolkningen af de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, skal overholde kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, som bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

86 En fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), hvorefter anerkendelsen af denne tjenesteyders almennyttige karakter med henblik på den i denne bestemmelse fastsatte momsfritagelse, henhører under kompetencen for den medlemsstat, hvor ydelserne faktisk udføres, ville således medføre, at tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring som omhandlet i denne bestemmelse, som leveres af et selskab, der er etableret i en medlemsstat og af denne medlemsstat anerkendes som et foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i samme bestemmelse, til en ikke-afgiftspligtig person, som bor i denne medlemsstat, ville være fritaget for moms, mens leveringen af disse samme ydelser udført af dette samme selskab eller af et andet selskab, der ligeledes er etableret i nævnte medlemsstat og anerkendt af denne medlemsstat som et foretagende af almennyttig karakter, til en ikke-afgiftspligtig person, som bor i en anden medlemsstat, hvor disse selskaber ikke er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter, ikke ville være fritaget for moms. Det skal tilføjes, at denne fortolkning også ville gælde, selv om de to kategorier af transaktioner i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 45 med henblik på momsen anses for at være leveret i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret, og dermed er momspligtige i denne medlemsstat, selv om de har et lignende indhold, og selv om de udføres af den samme tjenesteyder eller af to tjenesteydere med lignende kendetegn.

87 På EU-rettens nuværende udviklingstrin kan fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), således som den fremgår af nærværende doms præmis 81, ganske vist for så vidt angår tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen er etableret, føre til en situation, hvor en tjenesteyder, der er etableret i en medlemsstat, som stiller mindre strenge krav til anerkendelse af private enheders almennyttige karakter med henblik på den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, kan levere momsfritagne tjenesteydelser i en medlemsstat, der stiller særligt strenge krav i denne henseende, selv om en tjenesteyder, der er etableret i sidstnævnte medlemsstat, eventuelt ikke kan indrømmes en sådan fritagelse. Hvad yderligere angår levering af tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring kan en tjenesteyder, der er etableret i en medlemsstat, som stiller særligt strenge krav vedrørende en sådan anerkendelse, derimod i en medlemsstat, der stiller mindre strenge krav i denne henseende, levere tjenesteydelser, som ikke er fritaget for moms, mens en tjenesteyder, der er etableret i sidstnævnte stat, eventuelt kan levere tjenesteydelser, der er fritaget for denne afgift.

88 Den momsmæssige forskelsbehandling, der eventuelt måtte være mellem to private enheder, der leverer de i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), omhandlede tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person, alt efter om de er etableret i den samme medlemsstat som den, hvor modtageren af disse ydelser er bosiddende, eller i en anden medlemsstat, følger imidlertid for det første af den omstændighed, at sådanne ydelser i henhold til momsdirektivets artikel 45 er momspligtige i forskellige medlemsstater ifølge de betingelser, der under overholdelse af momsdirektivet er fastsat i beskatningsmedlemsstatens lovgivning, og for det andet af den omstændighed, at EU-lovgiver hvad navnlig angår betingelsen om anerkendelse med henblik på den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, af den almennyttige karakter af en privat enhed, der leverer de nævnte ydelser, har indrømmet medlemsstaterne en skønsmargen, som udelukker enhver ensartethed i praksis. For så vidt som dette aspekt af den gældende EU-lovgivning således kan have negative virkninger som anført af generaladvokaten i punkt 73 og 74 i forslaget til afgørelse, tilkommer det EU-lovgiver at træffe beslutning om en eventuel ændring af denne lovgivning (jf. analogt dom af 9.9.2021, Ministère public (Ekstraterritoriale sanktioner), C-906/19, EU:C:2021:715, præmis 45).

89 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at når et selskab leverer sociale tjenesteydelser til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor dette selskab har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, skal arten af disse tjenesteydelser og kendetegnene ved dette selskab med henblik på at fastslå, om de nævnte tjenesteydelser er omfattet af begrebet »levering af ydelser […] med nær tilknytning til social bistand og social sikring, […] som præsteres af [et organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse, undersøges i overensstemmelse med den lovgivning, som gennemfører momsdirektivet i den medlemsstat, hvor det nævnte selskab har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

Det tredje spørgsmål

90 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at den omstændighed, at et selskab, som leverer sociale tjenesteydelser, er registreret ved et offentligt organ i beskatningsmedlemsstaten som leverandør af sociale ydelser i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning, er tilstrækkelig til at anse dette selskab for at være omfattet af begrebet »[organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse.

91 Som det fremgår af Domstolens praksis, tilkommer det ved anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige organer de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold. Disse forhold kan bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsat i lovgivning eller administrativt, vedrører afgifter eller social sikring – den almene interesse i den berørte afgiftspligtige persons virksomhed, den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, navnlig når de private operatører har indgået aftaler med disse organer (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

92 Som det er anført i nærværende doms præmis 67, kan afgiftsfritagelsen fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), desuden påberåbes af en afgiftspligtig person ved en national ret med henblik på at anfægte en national lovgivning, der er uforenelig med denne bestemmelse. Det tilkommer i et sådant tilfælde den nationale ret under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige person er et organ, der kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i den nævnte bestemmelse (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

93 Når en afgiftspligtig person således anfægter anerkendelsen, eller den manglende anerkendelse, af organet som et foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), påhviler det de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har iagttaget grænserne for den ved denne bestemmelse tildelte skønsbeføjelse under overholdelse af de EU-retlige principper, herunder navnlig ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

94 I sidstnævnte henseende bemærkes, at det følger af Domstolens praksis, at overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet i forbindelse med gennemførelsen af den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse principielt kræver, at samtlige andre organer end de offentligretlige skal behandles lige med henblik på at blive anerkendt til levering af lignende ydelser (dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

95 Heraf følger, at i forbindelse med anvendelsen af denne fritagelse, som det påhviler beskatningsmedlemsstaten at foretage, kan denne medlemsstat for så vidt angår to afgiftspligtige personer, der udøver den samme virksomhed, og hvis driftsform eller betingelserne for udførelsen af de sociale ydelser, som de leverer, svarer til hinanden, ikke anerkende den ene af de to afgiftspligtige personers almennyttige karakter, men derimod ikke give en sådan anerkendelse til den anden afgiftspligtige person, idet princippet om afgiftsneutralitet ellers ville blive tilsidesat.

96 I lyset af denne retspraksis skal det fastslås, at registreringen af et selskab ved et offentligt organ i beskatningsmedlemsstaten som leverandør af sociale tjenesteydelser i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning kan være et kriterium, der skal tages i betragtning med henblik på at efterprøve, om dette selskab er omfattet af begrebet »[organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), bl.a. når de således registrerede selskaber af den nævnte medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder systematisk eller sædvanligvis anses for sådanne organer. En sådan registrering gør det imidlertid kun muligt at fastslå, at det pågældende selskab er omfattet af dette begreb, hvis den kræver, at de kompetente nationale myndigheder, henset til de forhold, der er nævnt i denne doms præmis 91-94, foretager en forudgående kontrol af dette selskabs almennyttige karakter med henblik på denne bestemmelse.

97 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at den omstændighed, at et selskab, som leverer sociale tjenesteydelser, er registreret ved et offentligt organ i beskatningsmedlemsstaten som leverandør af sociale ydelser i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning, kun er tilstrækkelig til at anse dette selskab for at være omfattet af begrebet »[organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt en sådan registrering er underlagt de kompetente nationale myndigheders forudgående kontrol af dette selskabs almennyttige karakter med henblik på den nævnte bestemmelse.

Sagsomkostninger

98 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008,**

skal fortolkes således, at

dels kan levering af sociale tjenesteydelser til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, være fritaget i henhold til denne bestemmelse, dels er det i denne henseende uden betydning, at den nævnte tjenesteyder har benyttet et selskab, der er etableret i denne anden medlemsstat, til at kontakte sine kunder.

2) Artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2008/8,

skal fortolkes således, at

når et selskab leverer sociale tjenesteydelser til fysiske personer med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor dette selskab har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, skal arten af disse tjenesteydelser og kendetegnene ved dette selskab med henblik på at fastslå, om de nævnte tjenesteydelser er omfattet af begrebet »levering af ydelser […] med nær tilknytning til social bistand og social sikring, […] som præsteres af [et organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse, undersøges i overensstemmelse med den lovgivning, som gennemfører direktiv 2006/112, som ændret, i den medlemsstat, hvor det nævnte selskab har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

3) Artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2008/8,

skal fortolkes således, at

den omstændighed, at et selskab, som leverer sociale tjenesteydelser, er registreret ved et offentligt organ i beskatningsmedlemsstaten som leverandør af sociale ydelser i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning, kun er tilstrækkelig til at anse dette selskab for at være omfattet af begrebet »[organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som [foretagende] af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt en sådan registrering er underlagt de kompetente nationale myndigheders forudgående kontrol af dette selskabs almennyttige karakter med henblik på den nævnte bestemmelse.

Underskrifter