



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 11 maj 2023\*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 g – Undantag från skatteplikt för tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete som tillhandahålls av organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär – Tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person i en annan medlemsstat än den där tjänsteleverantören är etablerad – Bedömning av de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet och av huruvida kravet på ställning som erkänt organ av social karaktär är uppfyllt – Fastställande av enligt vilken nationell lagstiftning denna bedömning ska ske – Begreppet 'medlemsstaten i fråga'”

I mål C-620/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 27 september 2021, som inkom till EU-domstolen den 6 oktober 2021, i målet

**MOMTRADE RUSE OOD**

mot

**Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M.L. Arastey Sahún (referent) samt domarna F. Biltgen och J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

\* Rättegångsspråk: bulgariska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom S. Petkov,
- Europeiska kommissionen, genom D. Drambozova och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 december 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan MOMTRADE RUSE OOD (nedan kallat Momtrade) och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (den för staden Varna behöriga direktören för avdelningen "Omprövning, överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden" vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien) (nedan kallad Direktor). Målet rör ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### ***Unionsrätt***

##### *Mervärdesskattedirektivet*

- 3 I artikel 45 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:  
"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."
- 4 Avdelning IX i direktivet avser undantag från mervärdesskatteplikt.

- 5 Kapitel I i nämnda avdelning IX har rubriken ”Allmänna bestämmelser” och där ingår artikel 131, som har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

- 6 Kapitel 2 i samma avdelning IX har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” och där ingår artiklarna 132–134.

- 7 I artikel 132.1 g i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall 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 I artikel 133 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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:

- a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.
- b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.
- 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.
- d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

...”

9 Artikel 134 i samma direktiv har följande lydelse:

”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) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

#### *Direktiv 2008/8*

10 I skälen 3 och 5 i 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) anges följande:

”(3) För alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker. Även om den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster ändras på det sättet, skulle det dock, av såväl administrativa som politiska skäl, behöva göras vissa undantag från denna regel.

...

(5) När tjänster tillhandahålls icke beskattningsbara personer, bör den allmänna regeln också i fortsättningen vara att platsen för tillhandahållandet ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.”

#### ***Bulgarisk rätt***

##### *Republiken Bulgariens konstitution*

11 I artikel 26.2 i Republiken Bulgariens konstitution föreskrivs följande:

”Utlänningar som är bosatta i Republiken Bulgarien ska ha alla de rättigheter och skyldigheter som anges i konstitutionen, utom de rättigheter och skyldigheter för vilka bulgariskt medborgarskap krävs enligt konstitutionen och enligt lag.”

*Skatte- och socialförsäkringsprocesslagen*

- 12 I artikel 122.1 i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Skattemyndigheten får tillämpa det skattebelopp som föreskrivs i tillämplig lag på det beskattningsunderlag som avses i punkt 2 och som skattemyndigheten själv fastställer, under följande omständigheter:

...

3. Om falska eller oriktiga handlingar har använts i bokföringen.

4. Om bokföring som uppfyller kraven enligt [Zakon za schetovodstvo (bokföringslagen)] saknas eller inte getts in, eller om bokföringen inte gör det möjligt att fastställa beskattningsunderlaget samt om de handlingar som krävs för att fastställa beskattningsunderlaget eller obligatoriska sociala avgifter har förstörts på ett sätt som inte uppfyller föreskrivna krav.

...”

*ZDDS*

- 13 I artikel 21.1 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt) av den 21 juli 2006 (DV nr 63, av den 4 augusti 2006, s. 8), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZDDS), anges följande:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har sätet för sin självständigt bedrivna ekonomiska verksamhet.”

- 14 I artikel 38 i ZDDS föreskrivs följande:

”(1) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt är de som avses i detta kapitel.

(2) Gemenskapsinterna transaktioner som skulle vara undantagna från skatteplikt enligt detta kapitel om de hade ägt rum inom landet är också undantagna från skatteplikt.

(3) Gemenskapsinterna förvärv av varor vars leverans inom landet är undantagen från skatteplikt enligt detta kapitel är också undantagna från skatteplikt.

...”

- 15 I artikel 40 i ZDDS föreskrivs följande:

”Följande transaktioner är undantagna från skatteplikt:

1. Tillhandahållande av sociala tjänster i den mening som avses i [Zakon za sotsialno podpomagane (lagen om socialt bistånd)].

...”

16 I artikel 67 i ZDDS föreskrivs följande:

- ”(1) Skattebeloppet fastställs genom att beskattningsunderlaget multipliceras med skattesatsen.
- (2) Om det vid förhandlingarna om transaktionen inte uttryckligen anges att skatten ska betalas separat, ska den anses ingå i det avtalade priset.
- (3) Skatten anses också ingå i det angivna priset vid leverans av varor som är avsedda att levereras till detaljhandelsledet.
- ...”

*ZSP*

17 I artikel 16 i Zakon za sotsialno podpomagane (lagen om socialt bistånd) (DV nr 56, av den 19 maj 1998), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad ZSP), föreskrivs följande:

- ”(1) Tillhandahållande av sociala tjänster bygger på ett socialt arbete som är inriktat på stöd till personer på följande områden:
1. Utförande av vardagliga sysslor.
  2. Social inkludering.
- (2) Sociala tjänster tillhandahålls på grundval av en individuell bedömning av behoven och med beaktande av personens egna önskemål och val.
- ...”

18 I artikel 18 i ZSP, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

- ”(1) Sociala tjänster tillhandahålls av
1. staten,
  2. kommunerna,
  3. bulgariska fysiska personer som är registrerade i enlighet med [Targovski zakon (handelslagen)] och juridiska personer,
  4. fysiska personer som bedriver näringsverksamhet och juridiska personer som är registrerade i enlighet med lagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan medlemsstat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [(EES)].
- (2) De personer som avses i punkt 1 leden 3 och 4 får tillhandahålla sociala tjänster först efter inskrivning i registret hos [Agentsia za sotsialno podpomagane (Nationella myndigheten för socialt bistånd)].

(3) De personer som avses i punkt 1 leden 3 och 4 får tillhandahålla sociala tjänster för barn upp till 18 år efter det att tillstånd beviljats och den registrering som avses i punkt 2 gjorts.

(4) Närmare bestämmelser om registrering fastställs i tillämpningsförordningen till lagen.”

19 I punkt 1 i tilläggsbestämmelserna till ZSP, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”I denna lag avses med

...

6. *sociala tjänster*: verksamheter som stödjer och förbättrar enskilda personers möjligheter att leva ett självständigt liv. Dessa verksamheter utförs vid specialiserade inrättningar och i närsamhället.

7. *sociala tjänster i närsamhället*: tjänster som utförs i familjemiljön eller nära familjemiljön.

...”

#### *Tillämpningsförordningen till ZSP*

20 I artikel 40 i Pravilnik za prilagane na ZSP (tillämpningsförordning till ZSP), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”(1) Personer som vill utnyttja sociala tjänster ska lämna in en skriftlig ansökan med uppgift om aktuell bostadsadress till någon av följande mottagare:

1. Chefen för den regionala myndigheten för socialt bistånd, om ansökan gäller sociala tjänster som omfattas av statligt delegerade verksamheter i enlighet med bilaga 9.
2. Kommunens borgmästare, om ansökan gäller sociala tjänster som kommunen ansvarar för.
3. Ledningsorganet för berörd företagsform, om ansökan gäller sociala tjänster som tillhandahålls antingen av en fysisk person som är registrerad i enlighet med handelslagen eller av en juridisk person.

(2) Till en ansökan enligt punkt 1 ska följande handlingar bifogas:

1. En identitetshandling (för referens).
2. Vid behov en kopia av sökandens patientjournal.
3. Vid behov en kopia av ett beslut från Lekarska consultativna contensia (LKK) [rådgivande medicinska kommittén (LKK)], från Teritorialna ekspertna lekaska contensia (TELK) [lokala medicinska expertkommittén (TELK)] eller från Natsionalna ekspertna lekarska contensia (NELK) [nationella medicinska expertkommittén (NELK)].

(3) Den som tillhandahåller de aktuella sociala tjänsterna får vid behov begära in ytterligare handlingar.

(4) På grundval av ansökan och åtföljande handlingar samt i de fall som avses i artikel 27.7 ska den myndighet som avses i punkt 1 leden 1–3 inom 20 dagar göra en social bedömning av sökandens behov av sociala tjänster, i enlighet med bilaga nr 10, och redovisa denna i en projektrapport i enlighet med mallen i bilaga nr 8. I de fall som avses i artikel 27.7 ska sökanden lämna in sin ansökan efter den sociala bedömningen.

...”

21 I artikel 40d i tillämpningsförfordningen föreskrivs följande:

”(1) De som tillhandahåller sociala tjänster ska upprätta en individuell plan efter att ha gjort en bedömning av varje brukares behov och fastställt de mål som ska uppnås.

(2) Den plan som avses i punkt 1 ska omfatta verksamheter för att tillgodose följande behov:

1. Dagliga behov.
2. Hälsobehov.
3. Utbildningsbehov.
4. Rehabiliteringsbehov.
5. Fritidsbehov.
6. Behov av kontakter med familj, vänner, släktingar och andra personer.

...”

22 I artikel 40e i nämnda förordning föreskrivs följande:

”(1) De som tillhandahåller sociala tjänster ska föra ett register över brukare.

(2) Registret ska innehålla följande uppgifter:

1. Uppgifter om brukarnas namn, hemvist och/eller aktuella adress, födelsedatum och familjesituation.
2. Uppgifter om beslut om boendeplicering eller andra beslut om rätt att få insatser från socialtjänsten.
3. För brukare som har förmyndare eller god man ska uppgifter om dennes namn, hemvist och/eller aktuell adress och telefonnummer anges och för övriga brukare ska dessa uppgifter anges för en nära anhörig.
4. Uppgifter om namn, adress och telefonnummer för brukarnas behandlande läkare.



5. Uppgifter om den dag då beslut om boendeplacering eller andra beslut om rätt att få insatser från socialtjänsten började gälla.
6. Uppgifter om den dag då nämnda beslut upphörde att gälla.
7. Om en brukare avlider på en specialiserad inrättning eller vid tillhandahållande av sociala tjänster i näringslivet, ska uppgifter om datum och tidpunkt för dödsfallet samt dödsorsak anges.

(3) De som tillhandahåller sociala tjänster är skyldiga att inneha en numrerad bok som är försedd med den specialiserade inrättningens stämpel, vilken ska innehålla följande:

1. En förteckning över pengar och värdesaker som de boende överlämnar för förvaring.
2. Uppgifter om den dag då pengarna eller värdesakerna överlämnades för förvaring.
3. Uppgifter om den dag då pengar eller värdesaker återlämnats till de boende eller använts för deras räkning, på deras begäran, samt uppgift om användningsändamålet.
4. Uppgifter om namn och befattning för den person som ansvarar för förvaring av pengar och andra värdesaker.”

#### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 23 Momtrade är ett aktieföretag med säte i Republiken Bulgarien. Bolaget är registrerat för mervärdesskatt i denna medlemsstat sedan den 24 juni 2014. Det är dessutom registrerat hos myndigheten för socialt bistånd som tillhandahållare av sociala tjänster och har registreringsbevis för personlig assistans, socialt stöd och hemhjälp till äldre personer.
- 24 De tjänster som Momtrade tillhandahåller riktar sig till äldre personer bosatta i Tyskland och i Österrike. Av avtalen mellan Momtrade och dess kunder framgår att bolaget tillhandahåller vårdtjänster och hemhjälpstjänster. Tjänsteleverantörens olika skyldigheter beskrivs i detalj i ett frågeformulär som bifogats nämnda avtal. Formuläret har upprättats av ett förmedlingsföretag som är registrerat i Tyskland eller i Österrike och som åtar sig att hitta och förmedla kunder till Momtrade. Bolagets skyldigheter omfattar att tillhandahålla ledsagning och hemhjälp till äldre personer med hälsoproblem.
- 25 Den bulgariska skattemyndigheten beslutade att genomföra en revision hos Momtrade avseende perioden 24 juni 2014–31 december 2015. I samband med revisionen konstaterade skattemyndigheten att de av Momtrade tillhandahållna tjänsterna rent faktiskt hade utförts i Förbundsrepubliken Tyskland och i Republiken Österrike och att bolaget därför, för att det skulle kunna göra gällande undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 40 led 1 ZDDS, var skyldigt att lägga fram bevis för att de tjänster som tillhandahållits i nämnda medlemsstater under denna period var av social karaktär, i enlighet med tysk och österrikisk lagstiftning.

- 26 Mot bakgrund av att Momtrade inte hade lagt fram någon sådan bevisning fattade den bulgariska skattemyndigheten den 4 oktober 2018 ett beskattningsbeslut avseende bolaget, i vilket det fastställdes en fordran på mervärdesskatt för den aktuella perioden. Momtrade begärde omprövning av beskattningsbeslutet, men Direktor beslutade vid omprövning att inte ändra beslutet.
- 27 Momtrade överklagade därefter beskattningsbeslutet till Administrativen sad Ruse (Förvaltningsdomstolen i Ruse, Bulgarien). Denna domstol satte ned storleken på den mervärdesskattfordran som hade fastställts i beskattningsbeslutet, samtidigt som den fastställde beslutet i övrigt. I domskälen konstaterade nämnda domstol först att artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet hade införlivats genom artikel 40 led 1 i ZDDS och fann därefter att de tjänster som Momtrade hade tillhandahållit i Förbundsrepubliken Tyskland och i Republiken Österrike inte var av social karaktär, eftersom bolaget inte hade gett in några officiella handlingar från behöriga myndigheter i dessa medlemsstater som visade att tjänsterna var av social karaktär.
- 28 Både Direktor och Momtrade överklagade domen från Administrativen sad Ruse (Förvaltningsdomstolen i Ruse) till den hänskjutande domstolen, Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien).
- 29 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande anfört följande. Enligt dess praxis ska artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att den inte innebär någon skyldighet för medlemsstaterna att från skatteplikt undanta sociala tjänster som tillhandahålls medborgare i en annan medlemsstat utanför deras territorium. Denna tolkning grundar sig på artikel 26.2 i Republiken Bulgariens konstitution.
- 30 Den hänskjutande domstolen anser dock att det för att uppnå det mål som eftersträvas med artikel 132 i mervärdesskattedirektivet saknar betydelse huruvida de tillhandahållare och mottagare av tjänster som kan undantas från mervärdesskatteplikt är bosatta eller etablerade i en enda medlemsstat eller i två medlemsstater.
- 31 Eftersom mottagarna av tjänsterna är fysiska personer, det vill säga icke beskattningsbara personer, ska platsen för tillhandahållande av dessa tjänster anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, i förevarande fall Republiken Bulgarien. Enligt den hänskjutande domstolen innebär det nyss anförda följande. Den tolkning av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som den gjort i sin praxis skulle, om det antas att den var korrekt, medföra att tillhandahållare av sociala tjänster som är etablerade i Bulgarien behandlas olika i mervärdesskattehänseende beroende på om de tillhandahåller tjänster i Republiken Bulgarien eller i en annan medlemsstat till utländska medborgare. Detta framstår som oacceptabelt, även i avsaknad av en fullständig harmonisering av mervärdesbeskattningen.
- 32 Det är mot denna bakgrund som Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att ett bolag som registrerats som tillhandahållare av sociala tjänster i en medlemsstat (i detta fall [Republiken] 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 i dessa medlemsstater? Ska det anses ha betydelse för svaret på denna fråga att tjänstemottagarna har förmedlats till tillhandahållaren av förmedlingsföretag 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 bolaget som är föremål för revision är 'erkän[t] som organ av social karaktär' och huruvida det ska anses styrkt att det är fråga om tillhandahållande av 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 bolag registrerats som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med definitionen i nationell lagstiftning för att bolaget ska anses vara 'erkän[t] som organ av social karaktär' av medlemsstaten i fråga?"

### **Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning**

- 33 Direktör har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning av två skäl. För det första råder det inte något tvivel om hur de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen ska besvaras, med hänsyn till klarheten i artiklarna 132 och 133 i mervärdesskattedirektivet samt i EU-domstolens praxis om dessa bestämmelser. För det andra är tolkningsfrågorna hypotetiska.
- 34 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. I ett förfarande enligt artikel 267 FEUF ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av en unionsbestämmelse. En tolkningsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 31 januari 2023, Puig Gordi m.fl., C-158/21, EU:C:2023:57, punkterna 50 och 51 och där angiven rättspraxis)
- 35 Vad gäller det nu aktuella fallet kan följande konstateras. De frågor som ställts av den hänskjutande domstolen har uppkommit i ett mål mellan ett bolag och en nationell skattemyndighet som nekat bolaget undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Frågorna avser villkoren för att tillämpa detta undantag och, i synnerhet, tolkningen av begreppen "organ som är erkända som organ av social karaktär" och "tillhandahållanden av tjänster ... med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete", i den mening som avses i denna bestämmelse. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att den ska kunna fastställa huruvida de tjänster som nämnda bolag tillhandahåller är undantagna från mervärdesskatteplikt och således avgöra huruvida det beskattningsbeslut som är aktuellt i det nationella målet är lagenligt.
- 36 Under dessa omständigheter kan den begärda tolkningen av unionsrätten inte anses sakna samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet. Inte heller kan den frågeställning som enligt den hänskjutande domstolen aktualiseras i det nationella målet anses

vara hypotetisk, eftersom EU-domstolen dessutom har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.

- 37 Den omständigheten att det enligt Direktor inte råder något tvivel om tolkningen av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet saknar betydelse för frågan huruvida dessa frågor kan tas upp till prövning.
- 38 Av EU-domstolens praxis framgår nämligen att även om det inte finns utrymme för något rimligt tvivel om hur frågorna ska besvaras, så innebär detta inte att de inte kan tas upp till prövning (dom av den 27 mars 2014, *Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana och Iberdrola Distribución Eléctrica*, C-300/13, ej publicerad, EU:C:2014:188, punkt 18 och där angiven rättspraxis).
- 39 Härav följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning.

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

#### *Den första frågan*

- 40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i dels huruvida artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att sociala tjänster som tillhandahålls fysiska personer bosatta i en annan medlemsstat än den där den som tillhandahåller tjänsterna har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet kan undantas från skatteplikt enligt denna bestämmelse, dels huruvida det har betydelse för nämnda tolkning att tillhandahållaren har anlitat ett bolag som är etablerat i den andra medlemsstaten för att kontakta sina kunder.
- 41 Enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna medge undantag från skatteplikt för 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.
- 42 Enligt EU-domstolens fasta praxis ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 7 april 2022, I (Undantag från mervärdesskatt för sjukhustjänster), C-228/20, EU:C:2022:275, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 43 Vad först gäller lydelsen i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet framgår det av denna att två kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att det där angivna undantaget från skatteplikt ska gälla. Det första villkoret avser de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet och innebär att de ska ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete. Det andra villkoret avser tjänsteleverantören och innebär att denne ska vara ett offentligrättsligt organ eller ett annat organ som av medlemsstaten i fråga är erkänt som ett organ av social karaktär.

- 44 I artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet uppställs således inte något villkor för medgivande av undantag från skatteplikt som rör platsen där de tjänster som avses i denna bestämmelse rent faktiskt ska utföras. Enligt bestämmelsen krävs inte heller för medgivande av undantag från skatteplikt att tillhandahållaren och mottagaren av dessa tjänster är etablerade i samma medlemsstat.
- 45 Under dessa omständigheter kan det inte anses framgå av ordalydelsen i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet att de tillhandahållanden av tjänster som avses i bestämmelsen inte omfattas av det där angivna undantaget från skatteplikt i fall där tjänsterna rent faktiskt utförs i en annan medlemsstat än den där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.
- 46 Vad därefter gäller det sammanhang i vilket artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ingår kan det konstateras att denna bestämmelse ingår i kapitel 2 ("Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset") i avdelning IX i direktivet, som innehåller artiklarna 132–134. Av kapitelrubriken framgår att unionslagstiftaren har ansett att det avgörande för frågan huruvida transaktionerna ska vara undantagna från mervärdesskatteplikt är huruvida de har ett allmänintresse. Karaktären av transaktioner som har ett allmänintresse påverkas dock inte av att transaktionerna rent faktiskt genomförs i en medlemsstat snarare än i en annan medlemsstat.
- 47 Härtill kommer att det framgår av artikel 133 första stycket i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får föreskriva att det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt endast kan medges om ett eller flera av de villkor som anges i den förstnämnda bestämmelsen är uppfyllda. Dessa villkor avser de mål som eftersträvas av privata organ som tillhandahåller de tjänster som omfattas av undantaget samt hur organen förvaltas och de priser som de tillämpar.
- 48 Därutöver framgår av artikel 134 i nämnda direktiv att det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt inte gäller för tillhandahållanden av tjänster av det slag som avses i sistnämnda bestämmelse i fall där de inte är absolut nödvändiga för att genomföra transaktioner avseende hjälparbete eller socialt trygghetsarbete eller där det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.
- 49 Eftersom artiklarna 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet inte föreskriver några begränsningar med avseende på den plats där de berörda tjänsterna rent faktiskt utförs, kan medlemsstaterna inte anses ha befogenhet att föreskriva att det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt inte ska gälla för tillhandahållanden av tjänster av det slag som avses i den bestämmelsen i fall där tjänsterna rent faktiskt utförs i en annan medlemsstat än den där tillhandahållaren är etablerad (se, analogt, dom av den 19 december 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 50 Vad slutligen gäller det mål som eftersträvas med det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt kan det konstateras att syftet med detta undantag är att minska kostnaderna för vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn och att göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem genom att ge dessa tjänster en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende (dom av den 8 oktober 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

- 51 Det skulle dock strida mot detta syfte att tolka artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet på ett sätt som begränsar tillämpningsområdet för det där angivna undantaget från skatteplikt till att endast avse tjänster som rent faktiskt utförs i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad. En sådan tolkning skulle ju innebära att tjänstetillhandahållanden som uppfyller de två villkor som anges i bestämmelsen och som utförs i en annan medlemsstat än den där tillhandahållaren är etablerad till personer som behöver bistånd eller vård blir mervärdesskattepliktiga, vilket med nödvändighet skulle medföra att de aktuella tjänsterna blev dyrare och därmed att det blev svårare för nämnda personer att få tillgång till dessa tjänster.
- 52 Det framgår följaktligen av en bokstavlig, systematisk och teleologisk tolkning av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet att det där angivna undantaget från skatteplikt är tillämpligt på samtliga tillhandahållanden av tjänster som uppfyller de två villkor som anges i bestämmelsen (se punkt 43 ovan), oberoende av om tjänsten rent faktiskt utförs i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad eller i en annan medlemsstat.
- 53 Det nu sagda innebär sammanfattningsvis följande. Om en tjänsteleverantör utför tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete till fysiska personer som är bosatta i en annan medlemsstat än den där denne är etablerad, och tjänsteleverantören i samband med detta anlitar ett förmedlingsföretag etablerat i den andra medlemsstaten för att kontakta sina kunder, så saknar den sistnämnda omständigheten betydelse för bedömningen av huruvida de aktuella tjänsterna kan undantas från skatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.
- 54 Såsom Europeiska kommissionen har påpekat är det i ett sådant fall fråga om fristående och oberoende transaktioner, nämligen å ena sidan den transaktion som består i att tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete tillhandahålls av tjänsteleverantören till fysiska personer och å andra sidan den som består i att det av tjänsteleverantören anlitate förmedlingsföretaget tillhandahåller denne tjänster. Dessa båda transaktioner ska följaktligen bedömas var för sig och beskattas olika.
- 55 Av det ovan anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att sociala tjänster som tillhandahålls fysiska personer bosatta i en annan medlemsstat än den där den som tillhandahåller tjänsterna har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet kan undantas från skatteplikt enligt denna bestämmelse och att det saknar betydelse i detta avseende att tillhandahållaren har anlitat ett bolag som är etablerat i den andra medlemsstaten för att kontakta sina kunder.

### *Den andra frågan*

- 56 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i hur artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas i ett fall där ett bolag tillhandahåller sociala tjänster till fysiska personer bosatta i en annan medlemsstat än den där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, och närmare bestämt huruvida man i det fallet, vid prövningen av huruvida tillhandahållandet av dessa tjänster omfattas av begreppet "tillhandahållanden av tjänster ... med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ... som görs av [ett organ som av medlemsstaten i fråga är erkänt] som organ av social karaktär", i den mening som avses i den bestämmelsen, ska göra bedömningen av de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet och av bolagets utmärkande egenskaper enligt nationell rätt i den stat där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller enligt nationell rätt i den stat där de aktuella tjänsterna rent faktiskt utförs.

- 57 Av rättspraxis framgår att undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas som självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (dom av den 28 april 2022, *Happy Education*, C-612/20, EU:C:2022:314, punkt 27 och där angiven rättspraxis) och att detsamma gäller i fråga om de specifika villkor som måste vara uppfyllda för att undantagen ska gälla samt de begrepp och de uttryck som används för att bestämma nämnda förutsättningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005, *Kingscrest Associates och Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, punkterna 23 och 27, och dom av den 5 oktober 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punkterna 24 och 25).
- 58 Av EU-domstolens praxis framgår nämligen att även om det enligt den inledande meningen i artikel 131 i mervärdesskattedirektivet är medlemsstaterna som fastställer villkoren för de i direktivet angivna undantagen från skatteplikt för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dem och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, så får dessa villkor emellertid inte avse definitionen av innehållet i undantagen (dom av den 26 maj 2005, *Kingscrest Associates och Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 59 EU-domstolen ska först pröva det villkor i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som innebär att det ska vara fråga om tillhandahållanden av tjänster som har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete. I detta avseende framgår det av rättspraxis att nämnda villkor ska tolkas mot bakgrund av artikel 134 a i direktivet, enligt vilken det under alla omständigheter krävs att de aktuella leveranserna av varor eller tillhandahållandena av tjänster är absolut nödvändiga för att transaktionerna avseende hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ska kunna utföras (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 där angiven rättspraxis).
- 60 Av rättspraxis framgår vidare att tjänster avseende omvårdnad och hushållssysslor som tillhandahålls av en hemtjänstorganisation till personer som av fysiska eller ekonomiska skäl är i behov av stöd i princip ska anses ha nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete, i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. På samma sätt ska även tjänster som tillhandahålls personer som av psykiska skäl är i behov av stöd och som är avsedda att skydda dem vid utförandet av civilrättsliga handlingar betraktas som tjänster med nära anknytning till sådant arbete, när dessa personer inte själva kan utföra sådana handlingar utan att riskera att skada sina egna ekonomiska eller andra intressen, eftersom just denna risk har motiverat att de förklarats ha nedsatt rättshandlingsförmåga enligt lag (dom av den 15 april 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punkterna 62 och 63 och där angiven rättspraxis).
- 61 Det nu sagda innebär följande. När offentliga organ eller privata företag som har ställning som erkända organ av social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, tillhandahåller tjänster av nyss nämnt slag till personer som av fysiska, ekonomiska eller psykiska skäl är i behov av stöd, är, enligt denna bestämmelse, den medlemsstat i vilken mervärdesskatten ska betalas skyldig att undanta nämnda tjänster från mervärdesskatteplikt.
- 62 Under sådana omständigheter kan denna medlemsstat således inte anses ha rätt att föreskriva att det i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet angivna undantaget från skatteplikt endast gäller under förutsättning att det aktuella tillhandahållandet av tjänster enligt nationell rätt i en annan

medlemsstat anses vara av social karaktär, eftersom den självständiga tolkning som ska ges det i nämnda bestämmelse angivna begreppet ”tillhandahållanden av tjänster ... med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” annars skulle undergrävas.

- 63 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att de sociala tjänster som är aktuella i det nationella målet tillhandahålls av ett bolag etablerat i Bulgarien till fysiska personer bosatta i Tyskland och Österrike.
- 64 Enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.
- 65 I mervärdesskattehänseende ska således platsen för tillhandahållande av sociala tjänster till en fysisk person som bor i en annan medlemsstat än den där tjänsteleverantören har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet anses vara den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad, vilket innebär att tillhandahållandet av dessa tjänster är mervärdesskattepliktigt i sistnämnda medlemsstat.
- 66 I förevarande fall är således Republiken Bulgarien den medlemsstat där mervärdesbeskattningen ska ske.
- 67 EU-domstolen instämmer därför med vad generaladvokaten har anfört i punkterna 47 och 48 i sitt förslag till avgörande, nämligen följande. Bulgarisk mervärdesskattelagstiftning ska tillämpas vid prövningen av om det nu aktuella tillhandahållandet av sociala tjänster omfattas av begreppet ”tillhandahållanden av tjänster ... med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ... som görs av [ett organ som av medlemsstaten i fråga är erkänt] som organ av social karaktär”, i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, och den därmed sammanhängande bedömningen av de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet, utifrån antagandet att denna lagstiftning innebär ett korrekt införlivande av mervärdesskattedirektivet. Om så inte är fallet har tjänsteleverantören, det vill säga Momtrade, rätt att i det nationella målet åberopa artikel 132.1 g i direktivet direkt för att motsätta sig tillämpning av en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna bestämmelse (dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 68 Om den hänskjutande domstolen därvid vid den prövning som det ankommer på den att göra kommer fram till att det nu aktuella tillhandahållandet av sociala tjänster – mot bakgrund av bland annat de tolkningsdata som framgår av ovan i punkterna 59 och 60 nämnd rättspraxis – omfattas av begreppet ”tillhandahållanden av tjänster ... med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”, i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, och att Momtrade har ställning som ett ”av medlemsstaten i fråga [erkänt] organ av social karaktär”, i den mening som avses i denna bestämmelse, så innebär detta att bolaget har rätt att åberopa det i bestämmelsen angivna undantaget från skatteplikt.
- 69 EU-domstolen övergår därefter till att pröva det villkor i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som innebär att ett tillhandahållande av tjänster endast omfattas av det i bestämmelsen angivna undantaget från skatteplikt om tjänsterna tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. I detta avseende ska det erinras om att det i denna bestämmelse inte sägs någonting om vare sig villkoren eller formerna för erkännande av andra organ än offentligrättsliga organ som organ av social karaktär. Av detta följer att det i princip är upp till



varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organ och att medlemsstaterna därvid har ett handlingsutrymme (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 och där angiven rättspraxis).

- 70 I detta sammanhang kan det konstateras att artikel 133 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att föreskriva att det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt ska gälla för andra organ än offentligrättsliga organ endast under förutsättning att ett eller flera av de i artikel 133 angivna villkoren är uppfyllda. Dessa villkor är enligt mervärdesskattedirektivet frivilliga för medlemsstaterna att införa som ytterligare villkor för medgivande av det aktuella undantaget från skatteplikt (se, vad gäller artikel 13 A.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 145, 1997, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nu artikel 133 i mervärdesskattedirektivet), dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 71 Det nu sagda innebär följande. Medlemsstaternas handlingsutrymme när det gäller erkännande av organ som organ av social karaktär med avseende på det i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet angivna undantaget från skatteplikt ger dem inte befogenhet att ändra innehållet i detta undantag, genom att exempelvis föreskriva att begreppet ”organ av social karaktär”, i den mening som avses i bestämmelsen, omfattar privata organ som inte tillhandahåller tjänster av allmänt intresse inom den sociala sektorn eller vars verksamhet bestående i att tillhandahålla sociala tjänster bedrivs i en form eller på villkor som är oförenliga med en sådan karaktär.
- 72 EU-domstolen övergår nu till frågan vilken medlemsstat som har befogenhet att erkänna andra organ än offentligrättsliga organ som organ av social karaktär med avseende på det i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet angivna undantaget från skatteplikt, och särskilt frågan huruvida det i ett fall som det nu aktuella, där de sociala tjänsterna tillhandahålls fysiska personer som är bosatta i en annan medlemsstat än den där tjänsteleverantören har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, är den medlemsstat där tjänsteleverantören är etablerad eller den medlemsstat där tjänsterna rent faktiskt utförs som har denna befogenhet. I detta avseende framgår av rättspraxis att eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon definition av begreppen i artikel 132.1 g ska innebörden och räckvidden av dessa begrepp fastställas med beaktande inte bara av bestämmelsens lydelse, utan även av det sammanhang i vilket den ingår och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (dom av den 22 december 2022, EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 73 I detta avseende ska det först påpekas att ordalydelsen i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ger vid handen att uttrycket ”av medlemsstaten i fråga” måste sättas i samband med uttrycket ”[m]edlemsstaterna skall undanta ... från skatteplikt” i den inledande meningen i punkt 1 i artikel 132. Det förhållandet att unionslagstiftaren har hänvisat till ”medlemsstaten i fråga” visar således att detta uttryck endast avser den medlemsstat som i ett visst fall ska undanta de transaktioner som nämns i artikel 132.1 g i direktivet från mervärdesskatt.
- 74 Det ankommer emellertid på den medlemsstat som enligt direktivet har rätt att mervärdesbeskatta dessa transaktioner, det vill säga den beskattande medlemsstaten, att undanta dessa transaktioner från skatteplikt när de angivna villkoren är uppfyllda.

- 75 Vidare kan det konstateras att tolkningen av artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 131 i samma direktiv, ger stöd åt att uttrycket ”av medlemsstaten i fråga” avser den beskattande medlemsstaten.
- 76 I artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, som innehåller allmänna bestämmelser för de undantag från skatteplikt som anges i kapitlen 2–9 i avdelning IX i direktivet, däribland artikel 132, anges nämligen att dessa undantag ska tillämpas ”i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk”.
- 77 Det framgår således av nämnda artikel 131 att det ankommer på den medlemsstat som ska tillämpa dessa undantag att, med iakttagande av mervärdesskattedirektivet, fastställa villkoren för deras tillämpning, däribland villkoren för erkännande av privata organ som organ av social karaktär med avseende på det i artikel 132.1 g angivna undantaget. Såsom har anförts ovan i punkt 74 är det den beskattande medlemsstaten som ska tillämpa sådana undantag.
- 78 Härtill kommer att om unionslagstiftaren hade avsett att befogenheten att erkänna andra organ än offentligrättsliga organ som organ av social karaktär med avseende på det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt skulle tillkomma någon annan medlemsstat än den medlemsstat som ska tillämpa nämnda undantag, exempelvis den medlemsstat där tjänsterna rent faktiskt utförs, så skulle lagstiftaren inte ha begränsat sig till att hänvisa till ”medlemsstaten i fråga”.
- 79 Vad slutligen gäller det mål som eftersträvas med artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet kan följande konstateras. Såsom anförts ovan i punkt 50 är syftet med det i bestämmelsen angivna undantaget från skatteplikt att genom en i mervärdesskattehänseende mer förmånlig behandling av vissa tjänster av allmänintresse som utförs inom den sociala sektorn minska kostnaden för tjänsterna och att göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem (dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 80 Det får anses ligga i linje med detta syfte att det är den medlemsstat som måste avstå från att ta ut mervärdesskatt på de i artikel 132.1 g angivna tillhandahållandena av tjänster – vilket gör att tjänsterna blir billigare för enskilda som vill utnyttja dem – som, inom gränserna för sitt handlingsutrymme, avgör vilka privata organ som ska anses tillhandahålla sociala tjänster av ett sådant slag att det, med hänsyn till organens sociala karaktär, finns skäl att låta tjänsterna få samma förmånliga behandling i mervärdesskattehänseende som tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ i denna medlemsstat.
- 81 Det framgår således av en bokstavlig, systematisk och teleologisk tolkning av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet att det är den beskattande medlemsstaten som har befogenhet att erkänna andra organ än offentligrättsliga organ som organ av social karaktär med avseende på det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt.
- 82 Det nu sagda innebär följande. Under omständigheter som de nu aktuella, där ett bolag tillhandahåller sociala tjänster till fysiska personer bosatta i en annan medlemsstat än den där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, är det inte den medlemsstat där dessa tjänster rent faktiskt utförs, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike, som har befogenhet att erkänna bolagets sociala karaktär med avseende på det i artikel 132.1 g angivna undantaget från skatteplikt, utan den medlemsstat där bolaget är etablerat, i förevarande fall Republiken Bulgarien.

- 83 Denna tolkning vinner dessutom stöd av logiken bakom bestämmelserna om fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster, som kommer till uttryck i skälen 3 och 5 i direktiv 2008/8 samt i artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, av vilken framgår att beskattning av tillhandahållanden av tjänster till icke beskattningsbara personer ska ske på den plats där tjänsteleverantören är etablerad, oavsett var dessa tjänster rent faktiskt utförs.
- 84 I detta sammanhang får det anses ligga i linje med nämnda logik att det är ursprungslandsprincipen som ska gälla vid fastställandet av vilken medlemsstat som har befogenhet att besluta att ett bolag som tillhandahåller sociala tjänster till icke beskattningsbara personer bosatta i en annan medlemsstat än den där bolaget är etablerat ska erkännas som ett organ av social karaktär med avseende på det i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet angivna undantaget från skatteplikt, precis som vid fastställandet av vilken medlemsstat som har rätt att mervärdesbeskatta sådana tillhandahållanden av tjänster.
- 85 Till sist ska det erinras om att tolkningen av de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet måste uppfylla de krav som följer av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna princip utgör bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 86 En tolkning av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som innebär att det är den medlemsstat där tjänsterna rent faktiskt utförs som har befogenhet att besluta att ett bolag som tillhandahåller sociala tjänster ska erkännas som ett organ av social karaktär med avseende på det i bestämmelsen angivna undantaget från skatteplikt skulle emellertid få följande konsekvenser. Tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, i den mening som avses i bestämmelsen, från ett bolag etablerat i en medlemsstat och av denna erkänt som ett organ av social karaktär till en icke beskattningsbar person bosatt i denna medlemsstat skulle vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Samtidigt skulle tillhandahållanden av samma tjänster från samma bolag – eller från ett annat bolag som också det är etablerat i nämnda medlemsstat och av denna har erkänts som ett organ av social karaktär – till en icke beskattningsbar person bosatt i en annan medlemsstat, som inte erkänner dessa bolag som organ av social karaktär, inte vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Detta skulle vara fallet trots att båda kategorierna av transaktioner, enligt artikel 45 i direktivet, i mervärdesskattehänseende skulle anses ha utförts i den medlemsstat där tjänsteleverantören är etablerad, och således vara mervärdesskattepliktiga i den medlemsstaten, och trots att transaktionerna skulle ha ett liknande innehåll och utföras av samma tjänsteleverantör eller av två tjänsteleverantörer med liknande egenskaper.
- 87 Det kan visserligen konstateras att nu gällande unionsrätt innebär att den tolkning av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som framgår av punkt 81 ovan kan ge upphov till en situation där det – vad beträffar tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete till en icke beskattningsbar person bosatt i en annan medlemsstat än den där tjänsteleverantören är etablerad – kan bli så att en tjänsteleverantör som är etablerad i en medlemsstat A, i vilken flexibla krav gäller för erkännande av privata företag som organ av social karaktär med avseende på det i bestämmelsen angivna undantaget från skatteplikt, skulle kunna tillhandahålla tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt i en medlemsstat B, där kraven för sådant erkännande är särskilt stränga, medan en tjänsteleverantör som är etablerad i medlemsstat B eventuellt inte skulle kunna komma i åtnjutande av detta

undantag. På motsatt sätt gäller – även här beträffande tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete – att en tjänsteleverantör som är etablerad i en medlemsstat med särskilt stränga krav för erkännande skulle kunna tillhandahålla tjänster i en medlemsstat med mer flexibla krav, medan en tjänsteleverantör som är etablerad i sistnämnda medlemsstat eventuellt skulle kunna tillhandahålla tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt.

- 88 EU-domstolen vill i detta avseende påpeka följande. Det kan visserligen bli så att två privata företag som tillhandahåller sådana tjänster som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet till en icke beskattningsbar person blir behandlade på olika sätt i mervärdesskattehänseende beroende på huruvida de är etablerade i samma medlemsstat som den där tjänstemottagaren är bosatt eller i en annan medlemsstat. Denna omständighet beror emellertid för det första på att tillhandahållande av sådana tjänster enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet är mervärdesskattepliktiga i olika medlemsstater, enligt de villkor som med iakttagande av mervärdesskattedirektivet har fastställts i den beskattande medlemsstatens lagstiftning. För det andra beror detta på att unionslagstiftaren har ansett att medlemsstaterna – särskilt vad gäller villkoret avseende erkännande av privata företag som tillhandahåller sådana tjänster som organ av social karaktär med avseende på det i bestämmelsen angivna undantaget från skatteplikt – ska ha ett handlingsutrymme, vilket innebär att praxis aldrig kan bli helt enhetlig. EU-domstolen konstaterar därför, i likhet med vad generaladvokaten har anfört i punkterna 73 och 74 i sitt förslag till avgörande, att i den mån nyss nämnda aspekt av den nu gällande unionslagstiftningen skulle kunna medföra negativa verkningar, så ankommer det i sådant fall på unionslagstiftaren att besluta om en eventuell ändring (se, analogt, dom av den 9 september 2021, *Ministère public (Extraterritoriella sanktioner)*, C-906/19, EU:C:2021:715, punkt 45).
- 89 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att i ett fall där ett bolag tillhandahåller sociala tjänster till fysiska personer bosatta i en annan medlemsstat än den där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, så ska bedömningen av de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet och av bolagets utmärkande egenskaper – vilken ligger till grund för prövningen av huruvida tillhandahållandet av dessa tjänster omfattas av begreppet ”tillhandahållanden av tjänster ... med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ... som görs av [ett organ som av medlemsstaten i fråga är erkänt] som organ av social karaktär”, i den mening som avses i denna bestämmelse – göras enligt nationell rätt om införlivande av mervärdesskattedirektivet i den medlemsstat där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

### *Den tredje frågan*

- 90 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att den omständigheten att ett bolag som tillhandahåller sociala tjänster är registrerat hos ett offentligt organ i den beskattande medlemsstaten som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med lagstiftningen i denna medlemsstat räcker för att bolaget ska anses omfattas av begreppet ”organ som av medlemsstaten i fråga är [erkänt] som organ av social karaktär”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse.
- 91 Av rättspraxis framgår att det i fråga om erkännande av andra organ än offentligrättsliga organ som 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. Som exempel på sådana omständigheter kan nämnas att det finns

specialreglering, antingen på nationell eller regional nivå, i form av bestämmelser i lag eller administrativa föreskrifter som antingen kan vara av skatterättslig eller socialförsäkringsrättslig karaktär. En annan omständighet kan vara att det finns ett allmännyttigt inslag i den beskattningsbara personens verksamhet eller att andra beskattningsbara personer som bedriver samma verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande. Ytterligare en omständighet kan vara att kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del täcks av sjukkassor eller andra socialförsäkringsorgan, särskilt i fall där de privata aktörerna har ingått avtal med dessa organ (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 och där angiven rättspraxis).

- 92 Sålunda som anförts ovan i punkt 67 gäller dessutom att det i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet angivna undantaget från skatteplikt kan åberopas av en beskattningsbar person vid en nationell domstol för att motsätta sig tillämpning av en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna bestämmelse. I ett sådant fall ankommer det på den nationella domstolen att, med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, fastställa huruvida den beskattningsbara personen är ett organ som erkänts som organ av social karaktär, i den mening som avses i bestämmelsen (dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 93 I fall där en beskattningsbar person gör gällande att de behöriga nationella myndigheterna har gjort en oriktig bedömning, antingen genom att erkänna eller genom att inte erkänna ett organ som organ av social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, ankommer det således på de nationella domstolarna att pröva huruvida myndigheterna har agerat inom gränserna för sitt handlingsutrymme enligt denna bestämmelse, med iakttagande av de unionsrättsliga principerna, däribland särskilt principen om likabehandling, vilken på mervärdesskatteområdet kommer till uttryck i principen om skatteneutralitet (dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 94 Vad gäller principen om skatteneutralitet framgår det av domstolens praxis att den i princip kräver att det i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet angivna undantaget från skatteplikt genomförs på ett sådant sätt att alla andra organ än offentligrättsliga organ behandlas lika med avseende på deras erkännande för att kunna tillhandahålla liknande tjänster (dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 95 Det nu sagda innebär följande. Det är den beskattande medlemsstaten som har att tillämpa nämnda undantag, men den får inte tillämpa det på ett sätt som skulle strida mot principen om skatteneutralitet, det vill säga att i fråga om två beskattningsbara personer som bedriver samma verksamhet bestående i att tillhandahålla sociala tjänster, och detta i liknande form eller på liknande villkor, besluta att den ena av dessa beskattningsbara personer ska erkännas som ett organ av social karaktär, men däremot inte den andra.
- 96 Mot bakgrund av denna rättspraxis finner EU-domstolen att den omständigheten att ett bolag är registrerat vid ett offentligt organ i den beskattande medlemsstaten som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med lagstiftningen i denna medlemsstat kan vara ett kriterium som ska beaktas vid prövningen av huruvida bolaget omfattas av begreppet "organ som av medlemsstaten i fråga är [erkänt] som organ av social karaktär", i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller särskilt i fall där skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten alltid eller vanligen anser att sådana registrerade bolag har ställning som organ av

social karaktär. Den omständigheten att ett bolag är registrerat på ovan nämnt sätt kan emellertid endast läggas till grund för bedömningen att bolaget omfattas av detta begrepp under förutsättning att det för sådan registrering krävs att de behöriga nationella myndigheterna dessförinnan har kontrollerat, mot bakgrund av ovan i punkterna 91–94 angivna omständigheter, att bolaget är av social karaktär med avseende på artikel 132.1 g i direktivet.

- 97 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att den omständigheten att ett bolag som tillhandahåller sociala tjänster är registrerat hos ett offentligt organ i den beskattande medlemsstaten som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med lagstiftningen i denna medlemsstat räcker för att bolaget ska anses omfattas av begreppet ”organ som av medlemsstaten i fråga är [erkänt] som organ av social karaktär”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, endast under förutsättning att det för sådan registrering krävs att de behöriga nationella myndigheterna dessförinnan har kontrollerat att bolaget är av social karaktär med avseende på nämnda bestämmelse.

### **Rättegångskostnader**

- 98 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008,**

**ska tolkas på så sätt**

**att sociala tjänster som tillhandahålls fysiska personer bosatta i en annan medlemsstat än den där den som tillhandahåller tjänsterna har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet kan undantas från skatteplikt enligt denna bestämmelse, och att det saknar betydelse i detta avseende att tillhandahållaren har anlitat ett bolag som är etablerat i den andra medlemsstaten för att kontakta sina kunder.**

- 2) Artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8,**

**ska tolkas på följande sätt:**

**I ett fall där ett bolag tillhandahåller sociala tjänster till fysiska personer bosatta i en annan medlemsstat än den där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, så ska bedömningen av de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet och av bolagets utmärkande egenskaper – vilken ligger till grund för prövningen av huruvida tillhandahållandet av dessa tjänster omfattas av begreppet ”tillhandahållanden av tjänster ... med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ... som görs av [ett organ som av medlemsstaten i fråga är erkänt] som organ av social karaktär”, i den mening som avses i denna bestämmelse – göras enligt nationell rätt om**

**införlivande av direktiv 2006/112, i ändrad lydelse, i den medlemsstat där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.**

**3) Artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8,**

**ska tolkas på följande sätt:**

**Den omständigheten att ett bolag som tillhandahåller sociala tjänster är registrerat hos ett offentligt organ i den beskattande medlemsstaten som tillhandahållare av sociala tjänster i enlighet med lagstiftningen i denna medlemsstat räcker för att bolaget ska anses omfattas av begreppet ”organ som av medlemsstaten i fråga är [erkänt] som organ av social karaktär”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, endast under förutsättning att det för sådan registrering krävs att de behöriga nationella myndigheterna dessförinnan har kontrollerat att bolaget är av social karaktär med avseende på nämnda bestämmelse.**

Underskrifter