Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

11 päivänä toukokuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan g alakohta – Sellaisten sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen verovapautus, jotka suorittaa kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos – Palvelujen suorittaminen muulle kuin verovelvolliselle henkilölle muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut – Palvelujen luonteen arviointi ja laitoksen arviointi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi tunnustetuksi laitokseksi – Sen määrittäminen, minkä kansallisen oikeuden mukaan kysymys on ratkaistava – Käsite ”kyseinen jäsenvaltio”

Asiassa C?620/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 27.9.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.10.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

MOMTRADE RUSE OOD

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari) sekä tuomarit F. Biltgen ja J. Passer,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajanaan S. Petkov,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Drambozova ja J. Jokubauskait?,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.12.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä MOMTRADE RUSE OOD (jäljempänä Momtrade) ja toisaalta Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön veroihin ja sosiaalimaksuihin liittyvistä valituksista ja toimintatavoista vastaavan osaston johtaja, jäljempänä verojohtaja) ja jossa on kyse veronoikaisupäätöksestä, joka koskee arvonlisäveromuistutusta ja viivästyskorkoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 45 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

4 Arvonlisäverodirektiivin IX osasto koskee vapautuksia arvonlisäverosta.

5 Mainitun IX osaston 1 luku, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältää arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan, jossa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

6 Arvonlisäverodirektiivin IX osaston 2 luku, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, sisältää direktiivin 132–134 artiklan.

7 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset”.

8 Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

a) kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi;

b) näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta;

c) näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

_ _”

9 Arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

Direktiivi 2008/8

10 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) johdanto-osan kolmannessa ja viidennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(3) Kaikkien palvelujen suoritusten verotuspaikan olisi periaatteessa oltava paikka, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan. Vaikka palvelujen suorituspaikkaa koskevaa yleistä sääntöä muutettaisiin tällä tavalla, tietyt poikkeukset tästä yleisestä säännöstä olisivat kuitenkin edelleen tarpeen hallinnollisista ja poliittisista syistä.

_ _

(5) Kun palveluja suoritetaan muille kuin verovelvollisille henkilöille, yleisenä sääntönä olisi oltava edelleen, että palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on.”

Bulgarian oikeus

Bulgarian tasavallan perustuslaki

11 Bulgarian tasavallan perustuslain 26 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Bulgarian tasavallassa asuvilla ulkomaalaisilla on kaikki tässä perustuslaissa säädetyt oikeudet ja velvollisuudet lukuun ottamatta sellaisia oikeuksia ja velvollisuuksia, joiden edellytykseksi on perustuslaissa tai laissa säädetty Bulgarian kansalaisuus.”

Laki menettelystä verotuksessa ja sosiaalivakuutusasioissa

12 Menettelystä verotuksessa ja sosiaalivakuutusasioissa annetun lain (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 122 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verohallinto voi seuraavissa tapauksissa soveltaa asiaa koskevan lain mukaisesti vahvistettua veron määrää 2 momentissa tarkoitetun itse määrittämänsä perustan nojalla:

– –

3. jos kirjanpidossa on käytetty vääriä tai paikkansa pitämättömiä asiakirjoja

4. jos kirjanpitolain (Zakon za schetovodstvoto) mukaista kirjanpitoa ei ole pidetty tai sitä ei esitetä tai veron perustetta ei ole mahdollista määrittää pidetyn kirjanpidon perusteella tai jos veron tai sosiaaliturvamaksujen perustan määrittämiseksi tarpeelliset asiakirjat on hävitetty säännösten vastaisesti

– –”

ZDDS

13 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä ZDDS), 21 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Muulle kuin verovelvolliselle suoritettavan palvelun suorituspaikka on se paikka, jossa palvelun suorittajalla on itsenäisen liiketoimintansa kotipaikka.”

14 ZDDS:n 38 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verosta vapautettuja ovat tässä luvussa tarkoitetut liiketoimet.

(2) Verosta vapautettuja ovat myös sellaiset yhteisön sisäiset liiketoimet, jotka olisivat vapautettuja verosta tämän luvun nojalla, jos ne toteutettaisiin valtion alueella.

(3) Verosta vapautettuja ovat myös sellaisten tavaroiden yhteisöhankinnat, joiden luovutus valtion alueella on vapautettu tämän luvun nojalla.

– –”

15 ZDDS:n 40 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautettuja liiketoimia ovat

1. sosiaalihuollon palveluista annetussa laissa (Zakon za sotsialno podpomagane)

tarkoitettujen sosiaalipalvelujen suoritukset

_ _”

16 ZDDS:n 67 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Veron määrä lasketaan kertomalla veron peruste verokannalla.

(2) Jos liiketoimesta sovittaessa ei nimenomaisesti mainita, että vero on maksettava erikseen, veron katsotaan sisältyvän sovittuun hintaan.

(3) Veron katsotaan myös sisältyvän ilmoitettuun hintaan tavaroiden luovutuksissa, jotka sisältyvät tavarantoimitukseen vähittäiskaupassa.

_ _”

ZSP

17 Sosiaalipalvelulain (Zakon za sotsialno podpomagane) (DV nro 56, 19.5.1998), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä ZSP), 16 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Sosiaalipalvelut ovat kohdennettua sosiaalityötä, jonka tarkoituksena on tukea henkilöitä

1. päivittäisten toimien toteuttamisessa

2. yhteiskunnallisessa osallistumisessa.

(2) Sosiaalipalvelut myönnetään henkilökohtaisen tarveharkinnan perusteella ja ottaen huomioon asianomaisen henkilön toivomukset ja valinnat.

_ _”

18 ZSP:n 18 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

”(1) Sosiaalipalveluja voivat tarjota

1. valtio

2. kunnat

3. bulgarialaiset luonnolliset henkilöt, jotka on rekisteröity kauppalain (Targovski zakon) mukaisesti, ja oikeushenkilöt

4. luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat kaupallista toimintaa, sekä Euroopan unionin muun jäsenvaltion tai Euroopan talousalueen (ETA) muun jäsenvaltion oikeuden mukaisesti rekisteröidyt oikeushenkilöt.

(2) Edellä 1 momentin 3 ja 4 kohdassa tarkoitetut henkilöt voivat tarjota sosiaalipalveluja vasta sen jälkeen, kun heidät on merkitty Agentsia za sotsialno podpomaganen (sosiaalihuoltovirasto) pitämään rekisteriin.

(3) Edellä 1 momentin 3 ja 4 kohdassa tarkoitetut henkilöt voivat tarjota sosiaalipalveluja alle 18-vuotiaille lapsille sen jälkeen, kun heille on myönnetty lupa ja heidät on merkitty 2 momentissa tarkoitettuun rekisteriin.

(4) Rekisteröintiä koskevat yksityiskohtaiset säännöt vahvistetaan tämän lain täytäntöönpanosta annettavalla asetuksella.”

19 ZSP:n lisäsäännösten 1 §:n 6 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitetaan

– –

6. ’sosiaalipalveluilla’ toimia, joilla tuetaan ja parannetaan henkilön mahdollisuuksia itsenäiseen elämään; niitä tarjotaan erityislaitoksissa ja yhteiskunnassa

7. ’yhteisön sosiaalipalveluilla’ palveluja, jotka suoritetaan perheympäristössä tai perheenomaisessa ympäristössä.

– –”

ZSP:n täytäntöönpanoasetus

20 ZSP:n täytäntöönpanosta annetun asetuksen (Pravilnik za prilagane na ZSP), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 40 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Henkilöiden, jotka haluavat käyttää sosiaalipalveluja, on tehtävä kirjallinen hakemus asuinpaikkansa mukaan määräytyvälle taholle seuraavasti:

1. sosiaalipalveluosaston johtajalle, kun on kyse valtion delegoituihin tehtäviin kuuluvista sosiaalipalveluista liitteen nro 9 mukaisesti

2. kunnanjohtajalle, kun on kyse kunnan sosiaalipalveluista

3. johtoelimelle, kun sosiaalipalvelujen tarjoaja on luonnollinen henkilö, joka on rekisteröity kauppalain mukaisesti, tai oikeushenkilö.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettuun hakemukseen on liitettävä

1. jäljennös henkilötodistuksesta

2. tarvittaessa jäljennös potilasasiakirjoista

3. tarvittaessa jäljennös Lekarska consultativna comitsian (LKK) (neuvoa-antava lääketieteellinen lautakunta), Teritorialna ekspertna lekarska comitsian (TELK) (alueellinen lääketieteellinen asiantuntijalautakunta) tai Natsionalna ekspertna lekarska comitsian (NELK) (valtakunnallinen lääketieteellinen asiantuntijalautakunta) päätöksestä.

(3) Sosiaalipalvelun suorittaja voi tarvittaessa pyytää muita asiakirjoja.

(4) Edellä 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitettu viranomainen tekee hakemuksen ja siihen oheistettujen asiakirjojen perusteella ja 27 §:n 7 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa 20 päivän kuluessa arvion asianomaisen henkilön sosiaalipalvelujen tarpeista liitteen nro 10 mukaisesti ja

kirjaa sen liitteessä nro 8 olevan mallin mukaiseen suunnitelmaan. Edellä 27 §:n 7 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa asianomainen henkilö tekee hakemuksensa palvelutarvearvioinnin jälkeen.

_ _”

21 Kyseisen asetuksen 40d §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Sosiaalipalvelujen suorittaja laatii kutakin palvelujen saajaa varten tarpeiden arvioinnin ja saavutettavien tavoitteiden määrittelyn jälkeen henkilökohtaisen suunnitelman.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettuun suunnitelmaan sisältyy toimia seuraavien tarpeiden täyttämiseksi:

1. päivittäiset tarpeet

2. terveydelliset tarpeet

3. koulutustarpeet

4. kuntoutustarpeet

5. vapaa-ajan tarpeet

6. yhteydenpitoon sukulaisten, ystävien, läheisten ja muiden henkilöiden kanssa liittyvät tarpeet.

_ _”

22 Mainitun asetuksen 40e §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Sosiaalipalvelujen tarjoajan on pidettävä luetteloa palvelujen vastaanottajista.

(2) Kyseisen luettelon on sisällettävä seuraavat tiedot:

1. palvelujen vastaanottajan nimi, asuinpaikka ja/tai nykyinen osoite, syntymäaika ja perhesuhteet

2. päätös laitossijoituksesta tai sosiaalipalvelujen myöntämisestä

3. palvelujen vastaanottajan holhoojan, edunvalvojan tai lähiomaisen nimi, asuinpaikka ja/tai nykyinen osoite ja puhelinnumero

4. palvelujen vastaanottajaa hoitavan lääkärin nimi, osoite ja puhelinnumero

5. laitossijoituksen tai sosiaalipalvelujen myöntämisen päivämäärä

6. poistumispäivä

7. kuolinpäivä, kellonaika ja kuolinsyy, jos palvelujen vastaanottaja on kuollut erityislaitoksessa tai kyse on yhteisön sosiaalipalvelujen suorittamisesta.

(3) Palvelujen suorittaja pitää numeroitua, sinetöityä ja erityislaitoksen leimalla varustettua asiakasrekisteriä, johon sisältyy

1. luettelo asukkaiden säilytettäväksi jättämästä rahasta ja arvoesineistä

2. päivä, jona raha tai arvoesineet on jätetty säilytettäväksi

3. päivä, jona rahaa tai arvoesineitä on palautettu asukkaille tai käytetty heidän pyynnöstään heidän lukuunsa, ja miten ne on käytetty

4. rahan ja muiden arvoesineiden säilyttämisestä vastuussa olevan henkilön nimi ja tehtävä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

23 Momtrade on Bulgarian tasavallan alueelle sijoittautunut rajavastuuyhtiö. Yhtiö on rekisteröity kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi 24.6.2014 lähtien. Se on merkitty myös sosiaalihuoltoviraston rekisteriin sosiaalipalvelujen tarjoajaksi, jolla on rekisteröintitodistukset henkilökohtaisten tukihenkilöiden, sosiaaliavustajien ja iäkkäille henkilöille tarkoitetun kotiavun palveluja varten.

24 Momtraden suorittamien palvelujen vastaanottajat ovat Saksassa ja Itävallassa asuvia iäkkäitä henkilöitä. Kyseisen yhtiön ja sen asiakkaiden välillä tehtyjen sopimusten mukaisesti suoritettuja palveluja ovat hoitopalvelujen saataville saattaminen ja kotiavun palvelujen suorittaminen. Palvelun suorittajan eri velvollisuudet kuvataan yksityiskohtaisesti kyseisten sopimusten liitteenä olevassa kyselylomakkeessa, jonka on laatinut Saksassa tai Itävallassa rekisteröity välittäjä, joka huolehtii asiakkaiden hankkimisesta ja heidän ohjaamisestaan mainitun yhtiön palvelujen piiriin. Näihin velvollisuuksiin sisältyy huolenpito ja kotiapu terveysongelmista kärsiville ikääntyneille henkilöille.

25 Suorittamassaan tarkastuksessa, joka kohdistui 24.6.2014 ja 31.12.2015 väliseen ajanjaksoon, Bulgarian veroviranomaiset katsoivat, että koska Momtraden suorittamat palvelut oli tosiasiallisesti suoritettu Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan alueilla, kyseisen yhtiön oli voidakseen vedota ZDDS:n 40 §:n 1 momentissa säädettyyn arvonlisäverovapautukseen toimitettava näyttö siitä, että Saksan ja Itävallan alueilla kyseisenä ajanjaksona suoritetut palvelut olivat sosiaalisia hyvinvointipalveluja näiden jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaisesti.

26 Todettuaan, ettei Momtrade ollut toimittanut tällaista näyttöä, Bulgarian veroviranomaiset tekivät 4.10.2018 kyseistä yhtiötä koskevan verotuspäätöksen, jossa vahvistettiin arvonlisäverosaatava mainitulta ajanjaksolta. Verojohtaja vahvisti tämän verotuspäätöksen.

27 Momtrade nosti Administrativen sad Rusessa (Rusen hallintotuomioistuin, Bulgaria) kanteen riitauttaakseen edellisessä kohdassa mainitun verotuspäätöksen. Hallintotuomioistuin alensi verotuspäätöksellä vahvistetun verosaatavan määrää mutta pysytti verotuspäätöksen muilta osin. Todettuaan, että ZDDS:n 40 §:n 1 momentilla oli saatettu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g kohta osaksi kansallista oikeutta, hallintotuomioistuin vahvisti, etteivät kyseisen yhtiön Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan alueilla suorittamat palvelut olleet sosiaalisia hyvinvointipalveluja, koska mainittu yhtiö ei ollut toimittanut kyseisten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten antamia virallisia asiakirjoja, jotka todistaisivat palvelujen tällaisen luonteen.

28 Administrativen sad Rusen tuomiosta tehtiin ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) kaksi valitusta, joista toisen teki verojohtaja ja toisen Momtrade.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä velvoiteta jäsenvaltioita vapauttamaan verosta sosiaalipalveluja, jotka suoritetaan muun jäsenvaltion

kansalaiselle niiden alueen ulkopuolella. Tämä tulkinta perustuu Bulgarian tasavallan perustuslain 26 §:n 2 momenttiin.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin yhtäältä, että arvonlisädirektiivin 132 artiklalla tavoitellun päämäärän saavuttamisen kannalta on samantekevää, asuvatko arvonlisäverosta mahdollisesti vapautettavien palvelujen suorittajat ja vastaanottajat yhden vai kahden jäsenvaltion alueella tai ovatko ne sijoittautuneet yhden tai kahden jäsenvaltion alueelle.

31 Toisaalta silloin, kun palvelujen vastaanottajat ovat luonnollisia henkilöitä eli muita kuin verovelvollisia, näiden palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on, eli tässä tapauksessa Bulgarian alue. Tästä seuraa, että jos Varhoven administrativen sadin tulkinta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdasta on oikea, Bulgariaan sijoittautuneita sosiaalipalvelujen tarjoajia kohdeltaisiin verotuksessa eri tavalla siitä riippuen, suorittavatko ne palveluja Bulgarian tasavallan alueella vai jonkin muun jäsenvaltion alueella ulkomaiden kansalaisille, mikä vaikuttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä mahdottomalta hyväksyä, vaikkei verotusta ole täydellisesti yhdenmukaistettu arvonlisäverotuksen alalla.

32 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkita siten, että liikeyritys, joka on rekisteröity sosiaalipalvelujen tarjoajaksi jäsenvaltiossa (tässä asiassa Bulgaria[n tasavallassa]), voi vedota tähän säännökseen saadakseen verovapautuksen sellaisten sosiaalipalvelujen osalta, joita se suorittaa luonnollisille henkilöille, jotka ovat muiden jäsenvaltioiden kansalaisia, kyseisten valtioiden alueella? Onko tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että liikeyritykset, jotka on rekisteröity jäsenvaltioissa, joissa palvelut suoritetaan, ovat välittäneet palvelujen vastaanottajat palvelujen suorittajalle?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, minkä perusteiden ja minkä lainsäädännön – Bulgarian ja/vai Itävallan ja Saksan lainsäädännön – mukaan on unionin oikeuden mainittua säännöstä tulkittaessa ja sovellettaessa arvioitava, onko tarkastuksen kohteena oleva yritys tunnustettu luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi, ja katsottava osoitetun, että kyse on sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suorituksista?

3) Riittääkö tämän tulkinnan mukaan, että liikeyritys on rekisteröity kansallisessa lainsäädännössä esitetyn määritelmän mukaisten sosiaalipalvelujen suorittajaksi, jotta voidaan katsoa, että yritys on kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettu luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

33 Verojohtaja kiistää nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisen edellytykset yhtäältä siksi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin annettavista vastauksista ei ole mitään epäilyä, koska arvonlisäverodirektiivin 132 ja 133 artiklan lisäksi myös näitä säännöksiä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on selvä, ja toisaalta siksi, että mainitut kysymykset ovat hypoteettisia.

34 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa menettelyssä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jonka käsiteltävänä asia on ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on siis lähtökohtaisesti ratkaistava ne. Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä

vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että unionin oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 31.1.2023, Puig Gordi ym., C?158/21, EU:C:2023:57, 50 ja 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset, jotka on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa toisena asianosaisena on yhtiö ja toisena asianosaisena kansallinen veroviranomainen, joka kieltäytyy vapauttamasta kyseistä yhtiötä arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan nojalla, koskevat kyseisen vapautuksen soveltamisen edellytyksiä ja erityisesti kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen käsitteiden ”tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset” ja ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset” tulkintaa, jotta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voisi ratkaista, ovatko mainitun yhtiön suorittamat palvelut vapautettuja arvonlisäverosta, ja siten ratkaista pääasiassa kyseessä olevan verotuspäätöksen laillisuuden.

36 Näin ollen ei voida katsoa, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkinnalla ei olisi mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen tai että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä ongelma olisi luonteeltaan hypoteettinen, minkä lisäksi unionin tuomioistuimella on tiedossaan ne tosiseikat ja oikeudelliset seikat, jotka ovat tarpeen, jotta se voi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.

37 Se seikka, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkinnasta ei verojohtajan mukaan ole epäilyä, ei vaikuta näiden kysymysten tutkittavaksi ottamisen edellytyksiin.

38 Kuten unionin tuomioistuin on nimittäin jo katsonut, on niin, että vaikkei vastauksesta esitettyyn kysymykseen voisi olla perusteltua epäilystä, kysymyksen ei silti voida katsoa olevan sellainen, että se pitäisi jättää tutkimatta (tuomio 27.3.2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana ja Iberdrola Distribución Eléctrica, C?300/13, ei julkaistu, EU:C:2014:188, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Näin ollen ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä yhtäältä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, että sosiaalipalvelujen suoritukset luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on, voidaan vapauttaa verosta tämän säännöksen nojalla, ja toisaalta, vaikuttaako tähän tulkintaan se seikka, että mainittu palvelun suorittaja on käyttänyt tuohon toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta yhtiötä ottaakseen yhteyden asiakkaisiinsa.

41 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten

palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset.

42 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (tuomio 7.4.2022, I (Sairaalapalvelujen vapautus arvonlisäverosta), C?228/20, EU:C:2022:275, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Tältä osin ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodosta ilmenee, että kyseisessä säännöksessä tarkoitetun verovapauden saamiselle on kaksi kumulatiivista edellytystä eli yhtäältä suoritettavia palveluja koskeva edellytys, jonka mukaan palvelujen on liityttävä läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan, ja toisaalta palvelujen suorittajaa koskeva edellytys, jonka mukaan tämän on oltava julkisoikeudellinen laitos tai muu kyseisessä jäsenvaltiossa luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustettu laitos.

44 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa ei siten säädetä kyseessä olevan verovapautuksen myöntämiselle mitään sellaista edellytystä, joka koskisi paikkaa, jossa kyseisessä säännöksessä tarkoitetut palvelut on tosiasiallisesti suoritettava. Kyseisessä säännöksessä ei myöskään aseteta tällaisen vapautuksen saamisen edellytykseksi sitä, että näiden palvelujen suorittajan ja vastaanottajan olisi oltava sijoittautuneita samaan jäsenvaltioon.

45 Tässä tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodosta ei voida todeta seuraavan, että säännöksessä tarkoitetut palvelujen suoritukset jäisivät siinä säädetyn verovapautuksen ulkopuolelle silloin, kun ne tosiasiallisesti suoritetaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on.

46 Siltä osin kuin on toiseksi kyse asiayhteydestä, johon arvonlisädirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohta kuuluu, kyseinen säännös sisältyy arvonlisäverodirektiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset” ja joka sisältää direktiivin 132–134 artiklan. Kyseisen luvun otsikko osoittaa, että siinä tarkoitettujen liiketoimien yleishyödyllisyys on se seikka, jota unionin lainsäätäjä on pitänyt ratkaisevana näiden liiketoimien arvonlisäverosta vapauttamisen kannalta. Se seikka, että kyseiset liiketoimet suoritetaan tosiasiallisesti jonkin muun kuin tietyn jäsenvaltion alueella, ei kuitenkaan vaikuta tähän ominaisuuteen.

47 Lisäksi on syytä muistuttaa yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa oikeutetaan jäsenvaltiot asettamaan kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn verovapautuksen saamisen edellytykseksi yhden tai useamman siinä säädetyn edellytyksen täyttäminen, ja nämä edellytykset liittyvät vapautuksen piiriin kuuluvia palveluja suorittavien yksityisten yhteisöjen tarkoitukseen, niiden hallintoon ja niiden soveltamiin hintoihin.

48 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa jätetään saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen ulkopuolelle viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitetut palvelujen suoritukset silloin, kun ne eivät ole välttämättömiä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan kuuluvien liiketoimien suoritukselle tai jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen palveluja suorittavalle yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

49 Koska arvonlisäverodirektiivin 133 ja 134 artiklassa ei säädetä rajoituksista, jotka koskevat kyseessä olevien palvelujen tosiasiallista suorituspaikkaa, jäsenvaltioilla ei voi olla oikeutta jättää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen ulkopuolelle kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja palveluja silloin, kun ne suoritetaan tosiasiallisesti muussa

kuin siinä jäsenvaltiossa, johon palvelujen tarjoaja on sijoittautunut (ks. analogisesti tuomio 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C?495/12, EU:C:2013:861, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Siltä osin kuin on kolmanneksi kyse arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn verovapautuksen tavoitteesta, tavoitteena on se, että myöntämällä tietyille sosiaalialalla suoritetuille yleishyödyllisille palveluille tavanomaista edullisempi kohtelu arvonlisäverotuksessa alennetaan näiden palvelujen kustannuksia ja parannetaan näin niiden saatavuutta yksityisille, jotka niitä mahdollisesti käyttävät (tuomio 8.10.2020, Finanzamt D, C?657/19, EU:C:2020:811, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkinta, jolla rajattaisiin siinä säädetyn verovapautuksen soveltaminen koskemaan vain palveluja, jotka tosiasiallisesti suoritetaan palvelujen tarjoajan sijoittautumisjäsenvaltiossa, olisi vastoin tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittua tavoitetta, koska silloin palvelujen suoritukset, jotka täyttävät molemmat kyseisessä säännöksessä tarkoitetut edellytykset, olisivat arvonlisäverollisia silloin, kun ne suoritetaan huolenpitoa tai hoitoa tarvitseville henkilöille muussa kuin palvelujen tarjoajan sijoittautumisjäsenvaltiossa, ja tästä seuraisi väistämättä kyseisten palvelujen hinnan nousu, mikä vaikeuttaisi näiden henkilöiden mahdollisuutta saada kyseisiä palveluja.

52 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodon mukaisesta, systemaattisesta ja teleologisesta tulkinnasta seuraa, että tässä säännöksessä tarkoitettua verovapautusta sovelletaan kaikkiin palvelujen suorituksiin, jotka täyttävät molemmat kyseisessä säännöksessä luetellut ja tämän tuomion 43 kohdassa mainitut edellytykset, eikä tämä riipu siitä, suoritetaanko tällaiset palvelut tosiasiallisesti siinä jäsenvaltiossa, johon palvelujen tarjoaja on sijoittautunut, vai jossain muussa jäsenvaltiossa.

53 Edellä todetusta seuraa vielä, että sillä seikalla, että palvelujen tarjoaja, joka suorittaa sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palveluja muussa jäsenvaltiossa kuin palvelujen suorittajan sijoittautumisjäsenvaltiossa asuville luonnollisille henkilöille, käyttää tuohon muuhun jäsenvaltioon sijoittautunutta välittäjää ottaakseen yhteyttä asiakkaisiinsa, on merkityksetön ratkaistaessa, voidaanko kyseessä olevat palvelujen suoritukset vapauttaa verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan nojalla.

54 Kuten Euroopan komissio on todennut, tällaisessa tapauksessa yhtäältä palvelujen tarjoajan suorittamat sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelut luonnollisille henkilöille ja toisaalta tämän palvelujen tarjoajan käyttämän välittäjän suorittamat palvelut ovat erillisiä ja toisistaan riippumattomia liiketoimia, joita on sen vuoksi arvioitava erikseen ja verotettava eri tavoin.

55 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että yhtäältä sosiaalipalvelujen suoritukset luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on, voidaan vapauttaa verosta tämän säännöksen nojalla ja toisaalta se seikka, että mainittu palvelun suorittaja on käyttänyt tuohon toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta yhtiötä ottaakseen yhteyden asiakkaisiinsa, on tältä kannalta merkityksetön.

Toinen kysymys

56 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, että kun yritys suorittaa sosiaalipalveluja luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa

palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on, niin sen ratkaisemiseksi, sisältyvätkö mainitut palvelujen suoritukset kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun käsitteeseen ”kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten suorittamat sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset”, näiden palvelujen luonnetta ja kyseessä olevan yrityksen ominaisuuksia on arvioitava sen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti, jossa mainitun yrityksen liiketoiminnan kotipaikka on, vai siten, että niitä on arvioitava sen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti, jossa nämä palvelut tosiasiallisesti suoritetaan.

57 On syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (tuomio 28.4.2022, Happy Education, C?612/20, EU:C:2022:314, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja että sama koskee näiden vapautusten saamisen erityisiä edellytyksiä ja näiden edellytysten määrittelyyn käytettyjä käsitteitä ja ilmaisuja (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, 23 ja 27 kohta ja tuomio 5.10.2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, 24 ja 25 kohta).

58 Kuten oikeuskäytännössä on nimittäin jo todettu, silloin, kun jäsenvaltiot asettavat arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät kuitenkaan voi vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn (tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetusta edellytyksestä, jonka mukaan palvelujen suoritusten on liityttävä läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan, on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseistä edellytystä on tulkittava arvonlisäverodirektiivin 134 artiklan a alakohdan valossa, jossa edellytetään joka tapauksessa, että kyseiset tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset ovat välttämättömiä sosiaalihuollon tai sosiaaliturvan alaan kuuluvien liiketoimien suoritukselle (tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuun sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvät läheisesti perushoito ja kodinhoito, jonka kotisairaanhoitopalvelu antaa fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille. Tällaisina palvelujen suorituksina on pidettävä myös palveluja, jotka suoritetaan henkilöille, jotka ovat psyykkisesti avun tarpeessa, ja joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa, kun nämä henkilöt eivät kykene itse huolehtimaan niistä vaarantamatta omia taloudellisia tai muita etujaan ja kun tämä vaara on nimenomaan oikeuttanut heidän julistamisensa vajaavaltaisiksi (tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 62 ja 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Tästä seuraa, että kun julkisoikeudellinen laitos tai arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan soveltamisen kannalta luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustettu yksityinen yksikkö suorittaa edellisessä kohdassa tarkoitettujen kaltaisia palveluja henkilöille, jotka ovat fyysisistä, taloudellisista tai psyykkisistä syistä avun tarpeessa, tällöin jäsenvaltion, jossa arvonlisävero olisi maksettava, on kyseisen säännöksen mukaisesti vapautettava nämä palvelujen suoritukset arvonlisäverosta.

62 Tällaisessa tilanteessa kyseinen jäsenvaltio ei näin ollen voi asettaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen edellytykseksi sitä, että kyseiset palvelut ovat luonteeltaan sosiaalisia jonkin muun jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla, sillä

muussa tapauksessa vaarannettaisiin kyseisessä säännöksessä tarkoitetun käsitteen ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset” autonominen tulkinta ja sivuutettaisiin siten tämä säännös.

63 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien sosiaalipalvelujen suorittaja on Bulgariaan sijoittautunut yhtiö, joka suorittaa näitä palveluja Saksassa ja Itävallassa asuville luonnollisille henkilöille.

64 Arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan mukaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

65 Näin ollen sosiaalipalvelut, jotka suoritetaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa asuvalle luonnolliselle henkilölle, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, katsotaan arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa suoritetuiksi sen jäsenvaltion alueella, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut, joten nämä palvelujen suoritukset ovat arvonlisäveron alaisia viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

66 Tästä seuraa, että nyt käsiteltävässä tapauksessa verotusjäsenvaltio on Bulgarian tasavalta.

67 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 47 ja 48 kohdassa, pääasiassa kyseessä olevien sosiaalipalvelujen luonteen arviointi sen ratkaisemiseksi, ovatko ne arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuja ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia”, on näin ollen tehtävä arvonlisäveroa koskevan Bulgarian lainsäädännön kannalta ottaen huomioon, että arvonlisäverodirektiivi on saatettava kyseisellä lainsäädännöllä asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä ja että jollei näin ole tehty, palvelujen suorittaja eli pääasian kantaja voi vedota ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa suoraan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaan tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumatonta kansallista säännöstöä vastaan (tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 Jos ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suoritettaviksi kuuluvista tarkistuksista ilmenee tässä yhteydessä, että pääasiassa kyseessä olevat sosiaalipalvelut ovat varsinkin tämän tuomion 59 ja 60 kohdassa mainittuun oikeuskäytäntöön sisältyvien tulkintaperusteiden valossa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuja ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia” ja että pääasian kantaja on samassa säännöksessä tarkoitettu ”kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos”, pääasian kantajalla on siinä tapauksessa perusteet vedota mainitussa säännöksessä säädettyyn verovapautukseen.

69 Siltä osin kuin on toiseksi kyse arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetusta edellytyksestä, jonka mukaan palvelujen on niiden verosta vapauttamiseksi oltava julkisoikeudellisten laitosten tai kyseisessä jäsenvaltiossa luonteeltaan sosiaalisiksi tunnustettujen muiden yhteisöjen suorittamia, on syytä muistuttaa, ettei tässä säännöksessä täsmennetä muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten sosiaalisiksi laitoksiksi tunnustamisen edellytyksiä eikä siinä noudatettavia menettelytapoja. Näin ollen sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti tällaisten laitosten sosiaalinen luonne tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin, ja jäsenvaltioilla on tältä osin harkintavaltaa (tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Tässä asiayhteydessä arvonlisäverodirektiivin 133 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle

muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yksi tai useampi 133 artiklassa säädetyistä ehdoista. Jäsenvaltiot voivat halutessaan edellyttää näiden arvonlisäverodirektiivin mukaan valinnaisten lisäehtojen soveltamista kyseistä vapautusta myönnettäessä (ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 13 A artiklan 2 kohdan a alakohtaa (josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 133 artikla) koskeva tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Jäsenvaltioilla oleva harkintavalta laitoksen tunnustamisessa luonteeltaan sosiaaliseksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn verovapautuksen kannalta ei siten oikeuta jäsenvaltioita muuttamaan tämän verovapautuksen sisältöä esimerkiksi tunnustamalla tässä säännöksessä tarkoitetuksi luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi sellaista yksityisoikeudellista yhteisöä, joka ei suorita sosiaalialalla yleisen edun mukaisia palveluja tai jonka toimintamuoto tai jonka suorittamien sosiaalipalvelujen ehdot ovat yhteensopimattomia tällaisen luonnehdinnan kanssa.

72 Siltä osin kuin on kyse siitä, mille jäsenvaltiolle kuuluu toimivalta muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten tunnustamisessa luonteeltaan sosiaalisiksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen kannalta, ja varsinkin siitä, kuuluuko tämä tunnustaminen tilanteessa, jossa kyseessä olevat sosiaalipalvelut nyt käsiteltävän tapauksen tavoin suoritetaan luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, sen jäsenvaltion toimivaltaan, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut, vai sen jäsenvaltion toimivaltaan, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan, on syytä muistuttaa, että koska arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly minkäänlaisia määritelmiä sen 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa mainituille käsitteille, kyseisten käsitteiden merkitys ja ulottuvuus on selvitettävä ottamalla huomioon paitsi kyseisen säännöksen sanamuoto myös asiayhteys, johon se kuuluu, ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 22.12.2022, EUROAPTIEKA, C?530/20, EU:C:2022:1014, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Tältä osin ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuoto viittaa siihen, että ilmaisu ”kyseisessä jäsenvaltiossa” on liitettävä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan johdantokappaleeseen sisältyvään ilmaisuun ”jäsenvaltioiden on vapautettava verosta”. Näin ollen unionin lainsäätäjä on ilmaisua ”kyseisessä jäsenvaltiossa” käyttäessään tarkoittanut vain sitä jäsenvaltiota, jonka on tietyssä yksittäistapauksessa vapautettava arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa mainitut liiketoimet.

74 Näiden liiketoimien vapauttaminen arvonlisäverosta vaadittujen edellytysten täyttyessä kuuluukin sille jäsenvaltiolle, jolle arvonlisäverodirektiivissä annetaan verotusvalta arvonlisäveron kantamiseen mainituista liiketoimista, eli verotusjäsenvaltiolle.

75 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan tulkitseminen saman direktiivin 131 artiklan valossa vahvistaa, että ilmaisulla ”kyseisessä jäsenvaltiossa” tarkoitetaan verotusjäsenvaltiota.

76 Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa, jossa mainitaan kyseisen direktiivin IX osaston 2–9 luvussa säädettyihin verovapautuksiin ja siten myös direktiivin 132 artiklaan sisältyviin verovapautuksiin sovellettavat yleiset säännökset, säädetään nimittäin, että vapautuksia sovelletaan ”noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi”.

77 Mainitusta 131 artiklasta ilmenee siten, että jäsenvaltion, jonka on sovellettava mainittuja vapautuksia, tehtävänä on myös vahvistaa arvonlisädirektiiviä noudattaen näiden vapautusten soveltamisen edellytykset, joihin sisältyvät myös edellytykset yksityisen yksikön tunnustamiselle luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamista varten. Kuten tämän tuomion 74 kohdassa on todettu, jäsenvaltio, jolle tällaisten poikkeuksien soveltaminen kuuluu, on verotusjäsenvaltio.

78 Lisäksi on niin, että jos unionin lainsäätäjä olisi halunnut, että muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten tunnustaminen luonteeltaan sosiaalisiksi laitoksiksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamista varten kuuluisi muun kuin sen jäsenvaltion toimivaltaan, jonka on sovellettava tätä vapautusta, eli esimerkiksi sille jäsenvaltiolle, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan, lainsäätäjä ei olisi käyttänyt pelkkää ilmaisua ”kyseisessä jäsenvaltiossa”.

79 Siltä osin kuin on kolmanneksi kyse arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tavoitteesta, kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen tarkoituksena on tämän tuomion 50 kohdassa todetun mukaisesti se, että myöntämällä tietyille sosiaalialalla suoritetuille yleishyödyllisille palveluille tavanomaista edullisempi kohtelu arvonlisäverotuksessa alennetaan näiden palvelujen kustannuksia ja parannetaan näin niiden saatavuutta yksityisille, jotka niitä mahdollisesti käyttävät (tuomio 8.10.2020, Finanzamt D, C?657/19, EU:C:2020:811, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

80 Tähän tavoitteeseen nähden johdonmukaiselta vaikuttaakin, että se jäsenvaltio, jonka on luovuttava kantamasta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuihin palveluihin muutoin sovellettavaa arvonlisäveroa, jotta näistä palveluista niitä haluavien yksityishenkilöiden maksettavaksi tuleva hinta muodostuisi pienemmäksi, myös määrittää käytettävissään olevan harkintavallan rajoissa ne yksityiset yksiköt, joiden suorittamat sosiaalipalvelut ansaitsevat näiden yksikköjen sosiaalisen luonteen vuoksi arvonlisäverotuksessa saman edullisen kohtelun, jota sovelletaan kyseisen jäsenvaltion julkisoikeudellisten laitosten suorittamiin palveluihin.

81 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodon mukaisesta, systemaattisesta ja teleologisesta tulkinnasta seuraa, että muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten tunnustaminen luonteeltaan sosiaalisiksi laitoksiksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan soveltamista varten kuuluu verotusjäsenvaltion toimivaltaan.

82 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa yritys suorittaa sosiaalipalveluja luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, tämän yrityksen tunnustaminen luonteeltaan sosiaaliseksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan soveltamista varten ei kuulu sen jäsenvaltion, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan, eli nyt käsiteltävässä tapauksessa Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan, vaan sen jäsenvaltion, johon yritys on sijoittautunut, eli tässä tapauksessa Bulgarian tasavallan, toimivaltaan.

83 Tämä tulkinta saa sitä paitsi tukea palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskevien säännösten taustalla olevasta logiikasta, joka ilmenee direktiivin 2008/8 johdanto-osan kolmannesta ja viidennestä perustelukappaleesta ja arvonlisäverodirektiivin 45 artiklasta ja jonka mukaan muille kuin verovelvollisille suoritetuista palveluista on verotettava siellä, minne palvelun suorittaja on sijoittautunut, riippumatta siitä, missä paikassa nämä palvelut tosiasiallisesti suoritetaan.

84 Tässä yhteydessä vaikuttaa tällaiseen logiikkaan nähden johdonmukaiselta, että samoin kuin verotusvalta arvonlisäveron kantamiseksi sosiaalipalveluista, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka asuu muussa jäsenvaltiossa kuin palvelun suorittajan sijoittautumisjäsenvaltiossa, myös toimivalta kyseisen palvelun suorittajan sosiaalisen luonteen tunnustamiseksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädettyä vapautusta varten määritetään alkuperämaaperiaatteen perusteella.

85 On muistutettava vielä, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaan sisältyviä verovapautusten määrittelyyn käytettyjä ilmaisuja on tulkittava noudattaen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, C?253/07, EU:C:2008:571, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

86 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkinta, jonka mukaan palvelujen suorittajan sosiaalisen luonteen tunnustaminen tässä säännöksessä säädettyä vapautusta varten kuuluisi sen jäsenvaltion toimivaltaan, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan, johtaisi siihen, että säännöksessä tarkoitetut sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelut, jotka johonkin jäsenvaltioon sijoittautunut ja kyseisen jäsenvaltion samassa säännöksessä tarkoitetussa merkityksessä luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustama laitos suorittaa samassa jäsenvaltiossa asuvalle muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, vapautettaisiin arvonlisäverosta, kun taas saman yrityksen tai samaan jäsenvaltioon niin ikään sijoittautuneen toisen yrityksen, jonka mainittu jäsenvaltio on tunnustanut luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi, suorittamia palveluja muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka asuu muussa jäsenvaltiossa, joka ei tunnusta näitä yrityksiä sosiaalisiksi, ei vapautettaisi arvonlisäverosta. On lisäksi todettava, että tämä tulkinta pätisi silloinkin, kun arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan mukaan kumpaankin tapausryhmään kuuluvat liiketoimet katsottaisiin arvonlisäverotuksen kannalta suoritetuiksi siinä jäsenvaltiossa, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut, ja niistä kannettaisiin arvonlisävero kyseisessä jäsenvaltiossa ja kun palvelut olisivat sisällöltään samankaltaisia ja niiden suorittajana olisi sama palveluntarjoaja tai kaksi ominaispiirteiltään samankaltaista palveluntarjoajaa.

87 Unionin oikeuden nykytilassa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkinta tämän tuomion 81 kohdasta ilmenevällä tavalla voi tosin johtaa tilanteeseen, jossa silloin, kun kyse on sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvistä palveluista, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka asuu muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, johon palvelun suorittaja on sijoittautunut, sellainen palveluntarjoaja, joka on sijoittautunut jäsenvaltioon, jonka asettamat vaatimukset yksityisten yritysten tunnustamiselle sosiaalisiksi kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamista varten ovat väljät, voisi suorittaa arvonlisäverosta vapautettuja palveluja sellaisessa jäsenvaltiossa, jonka tätä varten asettamat vaatimukset ovat erityisen tiukat, samalla kun viimeksi mainittuun jäsenvaltioon sijoittautunut palveluntarjoaja saattaisi jäädä ilman mahdollisuutta tähän verovapautukseen. Tilanteessa, jossa on edelleen kyse sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvistä palvelujen suorituksista, tällaiselle tunnustamiselle erityisen tiukat edellytykset asettaneeseen jäsenvaltioon sijoittautunut palveluntarjoaja voisi toisaalta suorittaa tältä osin väljemmät vaatimukset asettaneessa jäsenvaltiossa palveluja, joita ei vapautettaisi arvonlisäverosta, kun taas viimeksi mainittuun valtioon sijoittautunut palveluntarjoaja voisi suorittaa palveluja, jotka vapautettaisiin arvonlisäverosta.

88 Mahdolliset arvonlisäverokohtelun eroavuudet kahden sellaisen yksityisoikeudellisen yksikön välillä, jotka suorittavat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuja palveluja muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, riippuen siitä, ovatko yritykset sijoittautuneet samaan vai muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, jossa näiden palvelujen

vastaanottaja asuu, johtuvat kuitenkin yhtäältä siitä, että tällaiset palvelujen suoritukset ovat arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan mukaan arvonlisäverollisia eri jäsenvaltioissa niiden edellytysten mukaisesti, jotka on arvonlisäverodirektiiviä noudattaen vahvistettu verotusjäsenvaltion lainsäädännössä, ja toisaalta siitä, että unionin lainsäätäjä on antanut jäsenvaltioille harkintavaltaa, jonka vuoksi käytännöt eivät voi olla yhdenmukaisia, kun on erityisesti kyse mainittuja palveluja suorittavan yksityisen yhteisön tunnustamisesta sosiaaliseksi tässä säännöksessä säädettyä vapautusta varten. Siltä osin kuin tällä voimassa olevaan unionin säännöstöön liittyvällä julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 47 ja 48 kohdassa toteamalla seikalla voi täten olla kielteisiä vaikutuksia, unionin lainsäätäjän asiana on päättää säännöstön mahdollisesta muutoksesta (ks. analogisesti tuomio 9.9.2021, Ministère public (Ekstraterritoriaaliset seuraamukset), C?906/19, EU:C:2021:715, 45 kohta).

89 Toiseen kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että kun yritys suorittaa sosiaalipalveluja luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on, niin sen ratkaisemiseksi, sisältyvätkö mainitut palvelujen suoritukset kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun käsitteeseen ”kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten suorittamat sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset”, näiden palvelujen luonnetta ja kyseessä olevan yrityksen ominaisuuksia on arvioitava arvonlisäverodirektiivin saattamisesta osaksi kansallista oikeusjärjestystä koskevan sen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti, jossa mainitun yrityksen liiketoiminnan kotipaikka on.

Kolmas kysymys

90 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, että se seikka, että sosiaalipalveluja suorittava yritys on merkitty verotusjäsenvaltion julkisoikeudellisen elimen pitämään rekisteriin sosiaalipalvelujen tuottajaksi kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, on riittävä peruste katsoa, että kyseinen yritys sisältyy tässä säännöksessä tarkoitettuun kyseisessä jäsenvaltiossa luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustetun laitoksen käsitteeseen.

91 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, kun kansalliset viranomaiset tunnustavat muita kuin julkisoikeudellisia laitoksia luonteeltaan sosiaalisiksi laitoksiksi, niiden on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja. Näihin seikkoihin voivat kuulua erityissäännösten olemassaolo, olivatpa nämä sitten valtakunnallisia tai alueellisia, lainsäädäntötoimia tai hallinnollisia toimia, vero-oikeudellisia tai sosiaaliturvaan liittyviä, kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys ja se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, sekä se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastatakseen suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista, erityisesti silloin, kun yksityiset toimijat ovat sopimussuhteessa kyseisiin laitoksiin (tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

92 Lisäksi verovelvollinen voi tämän tuomion 67 kohdassa todetuin tavoin vedota kansallisessa tuomioistuimessa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuun vapautukseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan. Tällaisessa tapauksessa kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määritteleminen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustettu laitos (tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

93 Silloin, kun verovelvollinen riitauttaa sen, että se on tunnustettu arvonlisäverodirektiivin 132

artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi tai sitä ei ole tunnustettu sellaiseksi, kansallisten tuomioistuinten on tutkittava, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet tässä säännöksessä myönnetyn harkintavallan rajoja unionin oikeuden periaatteiden ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatteen – jota verotuksen neutraalisuuden periaate arvonlisäverotuksen alalla ilmentää – mukaisesti (tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

94 Viimeksi mainitusta seikasta on syytä muistuttaa, että kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen täytäntöönpanon yhteydessä verotuksen neutraalisuuden noudattaminen edellyttää lähtökohtaisesti, että kaikille muille kuin julkisoikeudellisille laitoksille on asetettava samat edellytykset silloin, kun ne hyväksytään suorittamaan samankaltaisia palveluja (tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

95 Tästä seuraa, että kun verotusjäsenvaltion tehtävänä on soveltaa tätä vapautusta ja kun kyse on kahdesta verovelvollisesta, jotka harjoittavat samanlaista toimintaa ja joiden toimintamuoto tai niiden suorittamien sosiaalipalvelujen ehdot ovat samankaltaisia, kyseinen jäsenvaltio ei voi verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukkaamatta tunnustaa luonteeltaan sosiaaliseksi yhtä näistä kahdesta verovelvollisesta mutta evätä tätä tunnustamista toiselta verovelvolliselta.

96 Kyseisen oikeuskäytännön valossa on syytä todeta, että yrityksen merkitseminen verotusjäsenvaltion julkisoikeudellisen elimen pitämään rekisteriin sosiaalipalvelujen tuottajaksi kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti voi olla yksi huomioon otettavista kriteereistä tarkistettaessa, sisältyykö tämä yritys arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuun kyseisessä jäsenvaltiossa luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustetun laitoksen käsitteeseen, varsinkin jos verotusjäsenvaltion veroviranomaiset järjestelmällisesti tai tavallisesti katsovat tällä tavoin rekisteröityjen yritysten olevan sellaisia laitoksia. Tällaisen rekisteröinnin perusteella kyseisen yrityksen voidaan kuitenkin katsoa sisältyvän tähän käsitteeseen vain siinä tapauksessa, että rekisteröinti edellyttää toimivaltaisten kansallisten viranomaisten tarkistavan etukäteen tämän tuomion 91–94 kohdassa mainittujen seikkojen kannalta, onko kyseinen yritys tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla luonteeltaan sosiaalinen laitos.

97 Kolmanteen kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että se seikka, että sosiaalipalveluja suorittava yritys on merkitty verotusjäsenvaltion julkisoikeudellisen elimen pitämään rekisteriin sosiaalipalvelujen tuottajaksi kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, on vain siinä tapauksessa, että rekisteröinti edellyttää toimivaltaisten kansallisten viranomaisten tarkistavan etukäteen, onko kyseinen yritys tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla luonteeltaan sosiaalinen laitos, riittävä peruste katsoa, että kyseinen yritys sisältyy tässä säännöksessä tarkoitettuun kyseisessä jäsenvaltiossa luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustetun laitoksen käsitteeseen.

Oikeudenkäyntikulut

98 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa**

on tulkittava siten, että

yhtäältä sosiaalipalvelujen suoritukset luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on, voidaan vapauttaa verosta tämän säännöksen nojalla ja toisaalta se seikka, että mainittu palvelun suorittaja on käyttänyt tuohon toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta yhtiötä ottaakseen yhteyden asiakkaisiinsa, on tältä kannalta merkityksetön.

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8, 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa**

on tulkittava siten, että

kun yritys suorittaa sosiaalipalveluja luonnollisille henkilöille, jotka asuvat muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on, niin sen ratkaisemiseksi, sisältyvätkö mainitut palvelujen suoritukset kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun käsitteeseen ”kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten suorittamat sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset”, näiden palvelujen luonnetta ja kyseessä olevan yrityksen ominaisuuksia on arvioitava direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, saattamisesta osaksi kansallista oikeusjärjestystä koskevan sen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti, jossa mainitun yrityksen liiketoiminnan kotipaikka on.

3) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8, 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa**

on tulkittava siten, että

se seikka, että sosiaalipalveluja suorittava yritys on merkitty verotusjäsenvaltion julkisoikeudellisen elimen pitämään rekisteriin sosiaalipalvelujen tuottajaksi kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, on vain siinä tapauksessa, että rekisteröinti edellyttää toimivaltaisten kansallisten viranomaisten tarkistavan etukäteen, onko kyseinen yritys tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla luonteeltaan sosiaalinen laitos, riittävä peruste katsoa, että kyseinen yritys sisältyy tässä säännöksessä tarkoitettuun kyseisessä jäsenvaltiossa luonteeltaan sosiaaliseksi tunnustetun laitoksen käsitteeseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.