

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

11 mei 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder g) – Vrijstellingen voor diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en de sociale zekerheid en zijn verricht door organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard zijn erkend – Diensten die worden verricht voor een niet-belastingplichtige in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter is gevestigd – Beoordeling van de aard van de diensten en van de voorwaarde van erkenning als instelling van sociale aard – Bepaling van het relevante nationale recht – Begrip „betrokken lidstaat”

In zaak C-620/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 27 september 2021, ingekomen bij het Hof op 6 oktober 2021, in de procedure

MOMTRADE RUSE OOD

tegen

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

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: M. L. Arastey Sahún (rapporteur), kamerpresident, F. Biltgen en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door S. Petkov,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Drambozova en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 december 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen MOMTRADE RUSE OOD (hierna: „Momtrade”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Bezwaar en praktijk inzake fiscaliteit en sociale zekerheid” voor de stad Varna van het centrale bestuur van het nationale agentschap voor belastinginkomsten, Bulgarije; hierna: „Direktor”) over een aanslag ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 45 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

4 Titel IX van deze richtlijn betreft de btw-vrijstellingen.

5 Hoofdstuk 1 van titel IX, met als opschrift „Algemene bepalingen”, bevat artikel 131 van die richtlijn, dat luidt als volgt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

6 Hoofdstuk 2 van diezelfde titel IX, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, bevat de artikelen 132 tot en met 134 van de btw-richtlijn.

7 Artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

g) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen,

door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend”.

8 Artikel 133 van die richtlijn luidt als volgt:

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

- a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht;
- b) het beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;
- c) de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;
- d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

[...]

9 Artikel 134 van deze richtlijn bepaalt:

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

- a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
- b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

Richtlijn 2008/8

10 De overwegingen 3 en 5 van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11) luiden als volgt:

„(3) Alle diensten moeten in beginsel worden belast op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt. Ook als de algemene regel inzake de plaats van een dienst in die zin zou worden gewijzigd, zouden om administratieve en beleidsredenen toch nog altijd bepaalde uitzonderingen op deze algemene regel nodig zijn.

[...]

(5) Bij voor niet-belastingplichtigen verrichte diensten moet als algemene regel blijven gelden dat de plaats van een dienst de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn

bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.”

Bulgaars recht

Grondwet van de Republiek Bulgarije

11 Artikel 26, lid 2, van de grondwet van de Republiek Bulgarije bepaalt:

„Vreemdelingen die in de Republiek Bulgarije wonen, beschikken over alle rechten en plichten die in deze grondwet zijn vastgelegd, met uitzondering van de rechten en plichten waarvoor volgens de grondwet en de wet de Bulgaarse nationaliteit vereist is.”

Wetboek rechtsvordering in belasting- en socialeverzekeringszaken

12 Artikel 122, lid 1, van de Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek rechtsvordering in belasting- en socialeverzekeringszaken), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding, bepaalt:

„De belastingdienst kan in de volgende omstandigheden het belastingbedrag toepassen dat hij overeenkomstig de desbetreffende wet aan de hand van de in lid 2 bedoelde door hem zelf bepaalde maatstaf vaststelt:

[...]

3. wanneer in de boekhouding valse of onjuiste documenten zijn gebruikt;

4. wanneer een boekhouding overeenkomstig de [Zakon za schetovodstvoto (wet op de bedrijfsboekhouding)] ontbreekt of niet wordt overgelegd, of wanneer de maatstaf van heffing niet kan worden vastgesteld op basis van de boekhouding, en wanneer de voor de vaststelling van de maatstaf van heffing of de verplichte sociale bijdragen benodigde documenten op onregelmatige wijze zijn vernietigd;

[...]”

ZDDS

13 Artikel 21, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „ZDDS”), bepaalt:

„Wanneer de afnemer een niet-belastingplichtige is, is de plaats van verrichting van een dienst de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn zelfstandige bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.”

14 Artikel 38 ZDDS luidt als volgt:

„(1) Vrijgestelde handelingen zijn die welke in dit hoofdstuk zijn bedoeld.

(2) Intracommunautaire handelingen die krachtens dit hoofdstuk zouden zijn vrijgesteld indien zij op het nationale grondgebied zouden zijn verricht, zijn ook vrijgesteld.

(3) Elke intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering op het nationale grondgebied krachtens dit hoofdstuk is vrijgesteld, is eveneens vrijgesteld van belasting.

[...]”

15 Artikel 40 ZDDS bepaalt:

„De volgende handelingen zijn vrijgesteld:

1. het verlenen van sociale diensten in de zin van de [Zakon za sotsialno podpomagane (wet op de sociale bijstand)];

[...]”

16 Artikel 67 ZDDS luidt:

„(1) Het bedrag van de belasting wordt bepaald door de maatstaf van heffing te vermenigvuldigen met het belastingtarief.

(2) Indien bij de onderhandelingen over de handeling niet uitdrukkelijk is bepaald dat de belasting afzonderlijk verschuldigd is, wordt de belasting geacht in de overeengekomen prijs te zijn inbegrepen.

(3) De belasting wordt ook geacht in de aangegeven prijs te zijn inbegrepen in geval van goederenleveringen in de detailhandel.

[...]”

ZSP

17 Artikel 16 van de Zakon za sotsialno podpomagane (wet op de sociale bijstand) (DV nr. 56 van 19 mei 1998), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „ZSP”), bepaalt:

„(1) De sociale dienstverlening is gebaseerd op sociaal werk dat gericht is om personen bijstand te verlenen bij:

1. de uitvoering van dagelijkse activiteiten;

2. hun sociale integratie.

(2) Sociale diensten worden op verzoek van en naar keuze van de personen op basis van een individuele behoefte-evaluatie verleend.

[...]”

18 Artikel 18 ZSP, in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding, luidt als volgt:

„(1) Sociale diensten worden verleend door:

1. de staat;

2. de gemeenten;

3. Bulgaarse natuurlijke personen, die overeenkomstig de [Targovski zakon (handelswet)] zijn geregistreerd, en rechtspersonen;

4. natuurlijke personen die een commerciële activiteit uitoefenen en rechtspersonen die

geregistreerd zijn volgens het recht van een andere lidstaat van de Europese Unie of een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte [(EER)].

(2) De in lid 1, punten 3 en 4, bedoelde personen mogen slechts sociale diensten verlenen na inschrijving in het register van het [Agentsia za sotsialno podpomagane (bureau voor sociale bijstand)].

(3) De in lid 1, punten 3 en 4, bedoelde personen mogen sociale diensten verlenen aan kinderen tot 18 jaar na verkrijging van een vergunning en inschrijving in het in lid 2 bedoelde register.

(4) De wijze van registratie is vastgelegd in de uitvoeringsregeling van de wet.”

19 § 1 van de aanvullende bepalingen van de ZSP, in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding, bepaalt:

„In deze wet wordt verstaan onder:

[...]

6. ‚sociale diensten’: werkzaamheden waarmee bijstand wordt verleend aan personen en waarmee hun mogelijkheden om zelfstandig te leven, worden verruimd; zij worden verricht in gespecialiseerde instellingen en binnen de gemeenschap.

7. ‚sociale diensten binnen de gemeenschap’: diensten die binnen het gezin of in familiekring worden verleend.

[...]”

Uitvoeringsbesluit ZSP

20 Artikel 40 van de Pravidnik za prilagane na ZSP (uitvoeringsbesluit ZSP), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding, luidt:

„(1) Personen die willen gebruikmaken van sociale diensten dienen naargelang hun huidige woonadres een schriftelijke aanvraag in bij:

1. de directeur van het directoraat Sociale Bijstand, voor de sociale diensten die vallen onder de overeenkomstig bijlage 9 gedelegeerde activiteiten van de staat;
2. de burgemeester van de gemeente, voor de sociale diensten die onder de gemeente vallen;
3. de beheerentiteit wanneer de verstrekker van sociale diensten een natuurlijke persoon is die overeenkomstig de handelswet is geregistreerd, of een rechtspersoon.

(2) Bij de in lid 1 bedoelde aanvraag worden de volgende documenten gevoegd:

1. een identiteitsbewijs (ter referentie);
2. een kopie van het persoonlijke medische dossier, indien beschikbaar;
3. een kopie, in voorkomend geval, van een beslissing van de Lekarska consultativna comitsia (LKK) [raadgevende medische commissie (LKK)], van de Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) [commissie voor territoriaal medisch deskundigenonderzoek (TELK)], of van de Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) [commissie voor nationaal medisch

deskundigenonderzoek (NELK)].

(3) De aanbieder van sociale diensten kan in voorkomend geval om andere documenten verzoeken.

(4) Op basis van het verzoek en de begeleidende documenten en in de in artikel 27, lid 7, bedoelde gevallen verricht de in lid 1, punten 1 tot en met 3, bedoelde instantie binnen 20 dagen overeenkomstig bijlage 10 een sociale beoordeling van de behoeften van de persoon aan sociale dienstverlening en legt zij deze beoordeling vast in een projectverslag volgens het model in bijlage 8. In de in artikel 27, lid 7, bedoelde gevallen dient de persoon zijn aanvraag in na de sociale beoordeling.

[...]"

21 Artikel 40d van dit besluit luidt als volgt:

„(1) De aanbieders van sociale diensten stellen na de behoefte-evaluatie van elke klant en de formulering van de te bereiken doelstellingen een individueel plan op.

(2) Het in lid 1 bedoelde plan omvat werkzaamheden om te voorzien in:

1. de dagelijkse behoeften;
2. de zorgbehoefte;
3. de onderwijsbehoefte;
4. de revalidatiebehoefte;
5. de vrijetijdsbehoefte;
6. de behoefte aan contact met familie, vrienden, naasten en anderen.

[...]"

22 Artikel 40e van dit besluit bepaalt:

„(1) De aanbieder van sociale diensten houdt een klantenbestand bij.

(2) Het bestand bevat de volgende gegevens:

1. de naam, de woonplaats en/of het huidige adres, de geboortedatum en de gezinssituatie van de klanten;
2. de akte van plaatsing of toelating tot de sociale dienst;
3. de naam, de woonplaats en/of het huidige adres en het telefoonnummer van een voogd, een curator of een naaste verwant van de klanten;
4. de naam, het adres en het telefoonnummer van de behandelend arts van de klanten;
5. de datum van plaatsing/toelating tot de sociale dienst;
6. de einddatum;
7. de datum, het tijdstip en de oorzaak van het overlijden wanneer de klant in een

gespecialiseerde inrichting is overleden of in het geval van een sociale dienst die binnen de gemeenschap werd verleend.

(3) De dienstverstreker houdt een genummerd, verzegeld en afgestempeld boek bij met het stempel van de gespecialiseerde inrichting, dat de volgende gegevens bevat:

1. de inventaris van het geld en de materiële waarden die door de bewoners worden verstrekt met het oog op het bewaren ervan;
2. de datum waarop het geld of de materiële waarden zijn gedeponneerd;
3. de datum waarop een geldsom of materiële waarden op hun verzoek aan de bewoners zijn teruggegeven of namens hen zijn gebruikt, alsmede het gebruik dat ervan is gemaakt;
4. de naam en de functie van de persoon die verantwoordelijk is voor de bewaring van het geld en andere materiële waarden.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

23 Momtrade is een op het grondgebied van de Republiek Bulgarije gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Deze vennootschap staat sinds 24 juni 2014 in die lidstaat geregistreerd voor btw-doeleinden. Voorts is zij als aanbieder van sociale diensten ingeschreven bij het bureau voor sociale bijstand en beschikt zij over registratiecertificaten voor persoonlijke assistentie, sociale bijstand en thuishulp aan ouderen.

24 De afnemers van de door Momtrade verrichte diensten zijn ouderen die in Duitsland en Oostenrijk wonen. Volgens de tussen deze vennootschap en haar klanten gesloten overeenkomsten bestaan de verrichte diensten in de verstrekking van persoonlijke verzorging en thuishulp. De verschillende verplichtingen van de dienstverrichter worden in detail beschreven in een bij de overeenkomsten gevoegde vragenlijst die is opgesteld door een in Duitsland of Oostenrijk geregistreerd agentschap dat zich bezighoudt met het vinden van klanten en het doorverwijzen van deze klanten naar die vennootschap. Deze verplichtingen omvatten het verlenen van zorg en thuishulp aan ouderen met gezondheidsproblemen.

25 In het kader van een door de Bulgaarse belastingdienst gevoerde controleprocedure met betrekking tot de periode van 24 juni 2014 tot en met 31 december 2015 heeft deze belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat Momtrade, gelet op het feit dat de door deze vennootschap verrichte diensten feitelijk waren verricht op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk, om aanspraak te kunnen maken op de btw-vrijstelling op grond van artikel 40, punt 1, ZDDS, bewijzen moest aandragen waaruit bleek dat de in die periode op het grondgebied van deze lidstaten verrichte diensten van sociale aard waren overeenkomstig de Duitse en Oostenrijkse wetgeving.

26 Nadat de Bulgaarse belastingdienst had vastgesteld dat Momtrade dergelijke bewijzen niet had geleverd, heeft hij de vennootschap op 4 oktober 2018 een belastingaanslag opgelegd waarbij hij een btw-vordering voor dat tijdvak heeft vastgesteld. Deze aanslag is door de Direktor bevestigd.

27 Momtrade heeft tegen de in het vorige punt vermelde belastingaanslag beroep ingesteld bij de Administrativen sad Ruse (bestuursrechter in eerste aanleg Ruse, Bulgarije). Deze rechter heeft het bedrag van de in die aanslag vastgestelde vordering verlaagd, maar de aanslag voor het overige bevestigd. In deze context heeft die rechter, na te hebben vastgesteld dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn is omgezet bij artikel 40, punt 1, ZDDS, bevestigd dat de door deze

vennootschap verrichte diensten niet van sociale aard waren op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk, op grond dat deze vennootschap geen door de bevoegde instanties van deze lidstaten afgegeven officiële documenten had overgelegd waaruit bleek dat de diensten van die vennootschap van sociale aard waren.

28 Tegen het vonnis van de Administrativen sad Ruse zijn door respectievelijk de Direktor en Momtrade twee hoger beroepen ingesteld bij de verwijzende rechter, de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije).

29 Deze rechter wijst erop dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn volgens zijn rechtspraak aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet verplicht om vrijstelling te verlenen voor sociale diensten die buiten hun grondgebied ten behoeve van onderdanen van een andere lidstaat worden verricht. Deze uitlegging is gebaseerd op artikel 26, lid 2, van de grondwet van de Republiek Bulgarije.

30 De verwijzende rechter is ten eerste van oordeel dat het om de doelstelling van artikel 132 van de btw-richtlijn te verwezenlijken niet van belang is of de dienstverrichters en de afnemers van diensten die van btw kunnen worden vrijgesteld, op het grondgebied van één enkele lidstaat dan wel van twee lidstaten verblijven of gevestigd zijn.

31 Ten tweede, voor zover de afnemers van de diensten natuurlijke personen zijn, te weten niet-belastingplichtigen, is de plaats van de dienst de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, in casu het grondgebied van de Republiek Bulgarije. Indien de door de Varhoven administrativen sad gegeven uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn juist zou zijn, zouden in Bulgarije gevestigde aanbieders van sociale diensten bijgevolg fiscaal verschillend worden behandeld naargelang zij diensten verrichten op het grondgebied van de Republiek Bulgarije dan wel op het grondgebied van een andere lidstaat ten behoeve van buitenlandse onderdanen, hetgeen volgens de verwijzende rechter onaanvaardbaar lijkt, zelfs bij gebreke van een volledige fiscale harmonisatie op het gebied van de btw.

32 In deze omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat een handelsonderneming die in een lidstaat (in casu [de Republiek] Bulgarije) als aanbieder van sociale diensten is geregistreerd, zich op deze bepaling kan beroepen om aanspraak te maken op een belastingvrijstelling voor sociale diensten die zij aan natuurlijke personen die onderdaan zijn van andere lidstaten, in die lidstaten heeft verstrekt? Is voor het antwoord op deze vraag van belang dat de afnemers van de diensten bij de aanbieder waren aangeleverd na bemiddeling door handelsondernemingen die zijn geregistreerd in de lidstaten waar de diensten worden verricht?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: op basis van welke criteria en volgens welk recht – Bulgaars en/of Oostenrijks en Duits recht – moet bij de uitlegging en de toepassing van de aangevoerde bepaling van het Unierecht worden beoordeeld of de gecontroleerde vennootschap erkend is ‚als instelling van sociale aard’ en bewezen wordt geacht dat het gaat om diensten ‚welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid’?

3) Volstaat volgens deze uitlegging de omstandigheid dat een handelsonderneming is geregistreerd als aanbieder van sociale diensten zoals deze naar nationaal recht zijn omschreven, om de onderneming aan te merken als een instelling die door de betrokken lidstaat als ‚instelling van sociale aard [wordt] erkend’?”

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

33 De Direktor betwist de ontvankelijkheid van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing op grond dat er, ten eerste, geen twijfel bestaat over de antwoorden op de vragen van de verwijzende rechter, niet alleen gelet op het feit dat de artikelen 132 en 133 van de btw-richtlijn duidelijk zijn, maar ook gelet op de rechtspraak van het Hof over deze bepalingen, en op grond dat, ten tweede, die vragen hypothetisch zijn.

34 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat het in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechterlijke instantie wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, het vraagstuk van hypothetische aard is, of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 31 januari 2023, Puig Gordi e.a., C?158/21, EU:C:2023:57, punten 50 en 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In casu hebben de door de verwijzende rechter gestelde vragen, die zijn gerezen in een geding tussen een vennootschap en een nationale belastingdienst die weigert deze vennootschap op grond van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn vrij te stellen van btw, betrekking op de toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling en met name op de uitlegging van de begrippen „organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend” en „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” in de zin van die bepaling, teneinde de verwijzende rechter in staat te stellen te bepalen of de door deze vennootschap verrichte diensten zijn vrijgesteld van btw en aldus uitspraak te doen over de rechtmatigheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingaanslag.

36 In die omstandigheden blijkt niet dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met de feiten of het voorwerp van het hoofdgeding, noch dat het door de nationale rechter opgeworpen vraagstuk hypothetisch van aard is. Bovendien beschikt het Hof over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen.

37 Het feit dat er, volgens de Direktor, geen twijfel bestaat over de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, is niet van invloed op de ontvankelijkheid van deze vragen.

38 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, zouden de gestelde vragen, zelfs in de veronderstelling dat over het antwoord erop redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan, namelijk nog niet niet-ontvankelijk worden (arrest van 27 maart 2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana en Iberdrola Distribución Eléctrica, C?300/13, niet gepubliceerd, EU:C:2014:188, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

40 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, ten eerste, of artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat sociale diensten die worden verstrekt aan natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, op grond van die bepaling kunnen worden vrijgesteld, en, ten tweede, of het feit dat deze dienstverrichter gebruik heeft gemaakt van een in die andere lidstaat gevestigde vennootschap om in contact te treden met zijn klanten, gevolgen heeft voor die uitlegging.

41 Overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard zijn erkend.

42 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt [arrest van 7 april 2022, I (Btw-vrijstelling voor ziekenhuisdiensten), C-228/20, EU:C:2022:275, punten 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

43 In dit verband blijkt in de eerste plaats uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn dat de in deze bepaling bedoelde vrijstelling afhankelijk is gesteld van twee cumulatieve voorwaarden, te weten, ten eerste, een voorwaarde aangaande de aard van de verrichte diensten, die nauw moeten samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, en ten tweede, een voorwaarde betreffende de dienstverrichter, die een publiekrechtelijke instelling moet zijn of een andere organisatie die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard is erkend.

44 Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn stelt de verlening van de betrokken vrijstelling dus niet afhankelijk van enige voorwaarde met betrekking tot de plaats waar de in deze bepaling bedoelde diensten feitelijk moeten worden verricht. Deze bepaling stelt het recht op een dergelijke vrijstelling evenmin afhankelijk van de voorwaarde dat de dienstverrichter en de afnemer van deze diensten in dezelfde lidstaat moeten zijn gevestigd.

45 In die omstandigheden kan uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn niet worden afgeleid dat de in die bepaling bedoelde diensten, wanneer zij feitelijk worden verricht in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, zijn uitgesloten van de daarin bedoelde vrijstelling.

46 Wat in de tweede plaats de context van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn betreft, deze bepaling is opgenomen in hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, van titel IX van deze richtlijn, dat de artikelen 132 tot en met 134 ervan omvat. Uit het opschrift van dit hoofdstuk blijkt dat volgens de Uniewetgever voor de btw-vrijstelling van de daarin bedoelde handelingen bepalend is dat zij van algemeen belang zijn. Dat deze handelingen feitelijk op het grondgebied van de ene lidstaat en niet op dat van een andere lidstaat worden verricht, heeft geen invloed op deze aard.

47 Voorts zij er ten eerste aan herinnerd dat artikel 133, eerste alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat om de in artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn bedoelde vrijstelling afhankelijk te stellen van de naleving van een of meer van de daarin genoemde voorwaarden, die

verband houden met de doelstellingen van de particuliere instellingen die de onder deze vrijstelling vallende diensten verrichten, met het beheer ervan en met de door deze instellingen toegepaste prijzen.

48 Ten tweede sluit artikel 134 van deze richtlijn de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bedoelde diensten uit van de vrijstelling in die bepaling wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van handelingen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, of wanneer zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

49 Aangezien de artikelen 133 en 134 van de btw-richtlijn niet voorzien in beperkingen ten aanzien van de plaats waar de betrokken diensten feitelijk worden verricht, kunnen de lidstaten niet bevoegd zijn om de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bedoelde diensten uit te sluiten van de vrijstelling in die bepaling wanneer zij feitelijk worden verricht in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter is gevestigd (zie naar analogie arrest van 19 december 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Wat in de derde plaats de doelstelling betreft die wordt nagestreefd met de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn vervatte vrijstelling, zij opgemerkt dat deze richtlijn ertoe strekt om bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben, door die diensten op het gebied van btw gunstiger te behandelen (arrest van 8 oktober 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Een uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn die de werkingssfeer van de daarin vastgestelde vrijstelling beperkt tot diensten die feitelijk zijn verricht in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, zou indruisen tegen de in het vorige punt genoemde doelstelling, aangezien diensten voor personen die hulp of verzorging nodig hebben die voldoen aan de twee in deze bepaling genoemde voorwaarden en die worden verricht in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter is gevestigd, dan aan btw zouden zijn onderworpen, hetgeen noodzakelijkerwijs tot een verhoging van de kosten van de betrokken diensten zou leiden, waardoor de toegang van deze personen tot deze diensten zou worden bemoeilijkt.

52 Bijgevolg volgt uit een letterlijke, systematische en teleologische uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn dat de in deze bepaling bedoelde vrijstelling van toepassing is op elke dienst die voldoet aan de twee in die bepaling genoemde en in punt 43 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte voorwaarden, ongeacht of een dergelijke dienst feitelijk wordt verricht in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd dan wel in een andere lidstaat.

53 Ten slotte volgt uit de voorgaande overwegingen dat het feit dat een dienstverrichter die diensten verricht welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, en die deze verricht ten behoeve van natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar hij is gevestigd, gebruik heeft gemaakt van een in die andere lidstaat gevestigde tussenpersoon om in contact te treden met zijn klanten, irrelevant is om te bepalen of de betrokken diensten kunnen worden vrijgesteld op grond van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

54 Zoals de Europese Commissie heeft opgemerkt, vormen in een dergelijk geval de nauw met sociale bijstand en sociale zekerheid samenhangende diensten die de dienstverrichter aan natuurlijke personen verstrekt enerzijds, en de diensten die de door deze dienstverrichter

gebruikte tussenpersoon verstrekt anderzijds, onderscheiden en onafhankelijke handelingen die bijgevolg afzonderlijk moeten worden beoordeeld en verschillend moeten worden belast.

55 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, ten eerste, sociale diensten die worden verstrekt aan natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, op grond van die bepaling kunnen worden vrijgesteld, en ten tweede, het in dit verband irrelevant is of deze dienstverrichter gebruik heeft gemaakt van een in die andere lidstaat gevestigde vennootschap om in contact te treden met zijn klanten.

Tweede vraag

56 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een vennootschap sociale diensten verstrekt aan natuurlijke personen die in een andere lidstaat wonen dan die waar deze vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de aard van die diensten en de kenmerken van die vennootschap om te bepalen of deze diensten vallen onder het begrip „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid [en die worden verricht door een organisatie] die door de betrokken lidstaat als [instelling] van sociale aard [is] erkend” in de zin van deze bepaling, moeten worden onderzocht overeenkomstig het recht van de lidstaat waar de vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan wel overeenkomstig het recht van de lidstaat waar de betrokken diensten feitelijk worden verricht.

57 Er zij aan herinnerd dat de in artikel 132 van de btw-richtlijn genoemde vrijstellingen autonome begrippen van het Unierecht vormen die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (arrest van 28 april 2022, Happy Education, C?612/20, EU:C:2022:314, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en dat dit ook geldt voor de specifieke voorwaarden die worden gesteld om voor deze vrijstellingen in aanmerking te komen, alsmede voor de begrippen en bewoordingen die zijn gebruikt om deze voorwaarden te omschrijven (zie in die zin arresten van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, punten 23 en 27, en 5 oktober 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, punten 24 en 25).

58 Zoals het Hof namelijk reeds heeft geoordeeld, stellen de lidstaten ingevolge de aanhef van artikel 131, van de btw-richtlijn wel de voorwaarden voor de vrijstellingen vast om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar kunnen deze voorwaarden echter niet de materiële omschrijving van die vrijstellingen betreffen (arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Wat in de eerste plaats de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde betreft dat de diensten nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, zij eraan herinnerd dat deze voorwaarde volgens de rechtspraak van het Hof moet worden gelezen in het licht van artikel 134, onder a), van die richtlijn, dat hoe dan ook vereist dat de betrokken goederenleveringen of diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de handelingen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid (arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat algemene verzorging en huishoudelijke hulp die een ambulante verpleegdienst verstrekt aan personen die fysiek of economisch hulpbehoevend

zijn, in beginsel nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn. Dat geldt ook voor diensten die worden verricht ten behoeve van personen in een situatie van geestelijke hulpbehoevendheid en die ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, wanneer deze personen hier zelf niet in kunnen voorzien zonder het risico te lopen dat hun eigen financiële of andere belangen worden geschaad, welk risico juist de vaststelling van hun wettelijke handelingsonbekwaamheid heeft gerechtvaardigd (arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punten 62 en 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Wanneer een publiekrechtelijk lichaam of een particuliere entiteit met de hoedanigheid van instelling die voor de toepassing van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn als instelling van sociale aard is erkend, diensten als bedoeld in het vorige punt verricht ten behoeve van personen in een situatie van fysieke, economische of geestelijke hulpbehoevendheid, is de lidstaat waar de btw verschuldigd is, overeenkomstig deze bepaling dus verplicht om deze diensten vrij te stellen van btw.

62 In dergelijke omstandigheden mag deze lidstaat het recht op de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling dus niet afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de betrokken diensten krachtens het nationale recht van een andere lidstaat van sociale aard zijn, omdat anders zou worden afgedaan aan de autonome uitlegging die moet worden gegeven aan het begrip „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn en aldus aan deze bepaling zou worden voorbijgegaan.

63 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sociale diensten door een in Bulgarije gevestigde vennootschap worden verricht voor natuurlijke personen die in Duitsland en Oostenrijk wonen.

64 Overeenkomstig artikel 45 van de btw-richtlijn is de plaats van een dienst die wordt verricht voor een niet-belastingplichtige, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

65 Voor de toepassing van de btw worden sociale diensten die worden verricht voor een natuurlijke persoon die verblijft in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dus geacht te zijn verricht op het grondgebied van de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, zodat deze diensten in deze lidstaat aan de btw zijn onderworpen.

66 Hieruit volgt dat de lidstaat van heffing in casu de Republiek Bulgarije is.

67 Zoals de advocaat-generaal in de punten 47 en 48 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet derhalve de aard van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sociale diensten, met het oog op de vaststelling of zij „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” vormen in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, worden beoordeeld in het licht van de Bulgaarse btw-wetgeving, met dien verstande dat deze wetgeving de btw-richtlijn correct moet omzetten en dat, indien dit niet het geval is, de dienstverrichter, te weten verzoekster in het hoofdgeding, zich voor de nationale rechter rechtstreeks op dat artikel 132, lid 1, onder g), kan beroepen, teneinde zich te verzetten tegen een nationale regeling die onverenigbaar is met die bepaling (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

68 Indien uit de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties zou blijken dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sociale diensten, met name gelet op de uitleggingsgegevens in de

in de punten 59 en 60 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak, „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn zijn, en dat verzoekster in het hoofdgeding de hoedanigheid heeft van „[een organisatie] die door de betrokken lidstaat als [instelling] van sociale aard [is] erkend” in de zin van die bepaling, kan zij zich in deze context beroepen op de vrijstelling waarin die bepaling voorziet.

69 Wat in de tweede plaats de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde betreft dat diensten, om te worden vrijgesteld, moeten worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard zijn erkend, zij eraan herinnerd dat deze bepaling niet preciseert onder welke voorwaarden en hoe organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn, kunnen worden erkend als instellingen van sociale aard. In beginsel is het dus een zaak van het nationale recht van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend, waarbij de lidstaten over een beoordelingsbevoegdheid beschikken (arrest van 15 april 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

70 In die omstandigheden kunnen de lidstaten krachtens artikel 133 van de btw-richtlijn de toekenning van de in artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn bedoelde vrijstelling aan andere dan publiekrechtelijke instellingen afhankelijk stellen van een of meer voorwaarden die zijn opgesomd in dat artikel 133. De lidstaten kunnen deze in de btw-richtlijn als facultatief voorgestelde voorwaarden voor de toekenning van de betrokken vrijstelling aanvullend opleggen [zie met betrekking tot artikel 13, A, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) (thans artikel 133 van de btw-richtlijn), arrest van 21 januari 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

71 De beoordelingsbevoegdheid waarover de lidstaten beschikken met betrekking tot de erkenning van een entiteit als instelling van sociale aard met het oog op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, machtigt hen dus niet om de inhoud van deze vrijstelling te wijzigen door bijvoorbeeld een particuliere entiteit die geen diensten van algemeen belang in de sociale sector verricht of waarvan de exploitatievorm of de voorwaarden voor de uitoefening van de door haar verrichte sociale diensten onverenigbaar zijn met een dergelijke aard, aan te merken als een instelling van sociale aard in de zin van deze bepaling.

72 Wat betreft de vraag aan welke lidstaat de bevoegdheid toekomt om voor de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn de sociale aard van andere dan publiekrechtelijke organisaties te erkennen, en met name de vraag of, wanneer de betrokken sociale diensten, zoals in casu, worden verricht voor natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, een dergelijke erkenning valt onder de bevoegdheid van de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd dan wel onder de bevoegdheid van de lidstaat waar die diensten materieel worden verricht, moet eraan worden herinnerd dat de btw-richtlijn geen definitie van de in artikel 132, lid 1, onder g), ervan bedoelde begrippen bevat, zodat bij de vaststelling van de betekenis en de draagwijdte van deze begrippen niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen van die bepaling, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 22 december 2022, *EUROAPTIEKA*, C-530/20, EU:C:2022:1014, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

73 In dit verband suggereren ten eerste de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn dat de woorden „door de betrokken lidstaat” in verband moeten worden gebracht met de woorden „de lidstaten verlenen vrijstelling” in de aanhef van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn. Door te verwijzen naar „de betrokken lidstaat” heeft de Uniewetgever dus enkel gedoeld op de lidstaat die in een bepaald geval de in artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn genoemde handelingen van btw moet vrijstellen.

74 Het staat aan de lidstaat waaraan de btw-richtlijn de fiscale bevoegdheid verleent om deze handelingen aan btw te onderwerpen, te weten de lidstaat van heffing, om die handelingen vrij te stellen van deze belasting wanneer aan de gestelde voorwaarden is voldaan.

75 Ten tweede bevestigt de uitlegging van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van artikel 131 ervan, dat het begrip „door de betrokken lidstaat” verwijst naar de lidstaat van belastingheffing.

76 Artikel 131 van de btw-richtlijn – dat de algemene bepalingen bevat die van toepassing zijn op de vrijstellingen waarin de hoofdstukken 2 tot en met 9 van titel IX van deze richtlijn voorzien, waaronder die van artikel 132 – bepaalt immers dat deze vrijstellingen van toepassing zijn „onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

77 Uit artikel 131 volgt dus dat de lidstaat die deze vrijstellingen moet toepassen, met inachtneming van de btw-richtlijn de voorwaarden voor de toepassing ervan moet vaststellen, waaronder de voorwaarden voor de erkenning van een particuliere entiteit als een instelling van sociale aard voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn. Zoals in punt 74 van het onderhavige arrest is opgemerkt, is de lidstaat die dergelijke vrijstellingen moet toepassen, de lidstaat van heffing.

78 Indien de Uniewetgever had gewild dat de erkenning van andere dan publiekrechtelijke instellingen met het oog op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn onder de bevoegdheid zou vallen van een andere lidstaat dan de lidstaat die deze vrijstelling moet toepassen, zoals met name de lidstaat waar de diensten feitelijk worden verricht, zou hij bovendien niet enkel hebben verwezen naar „de betrokken lidstaat”.

79 Wat ten derde de door artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling betreft, beoogt de vrijstelling in die bepaling, zoals in punt 50 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang goedkoper en toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben, door die diensten op het gebied van btw gunstiger te behandelen (arrest van 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

80 In het licht van deze doelstelling lijkt het logisch dat de lidstaat die moet afzien van de heffing van btw over de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bedoelde diensten, waardoor deze diensten goedkoper kunnen worden voor de particulieren die ervoor in aanmerking wensen te komen, binnen de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid bepaalt welke particuliere entiteiten, gelet op de sociale aard van die entiteiten, voor de sociale diensten die zij verrichten aanspraak kunnen maken op dezelfde gunstige behandeling op het gebied van de btw als die welke geldt voor diensten verricht door de publiekrechtelijke lichamen van die lidstaat.

81 Uit een letterlijke, systematische en teleologische uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn blijkt dus dat de lidstaat van heffing bevoegd is om andere dan publiekrechtelijke instellingen voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn

als instellingen van sociale aard te erkennen.

82 In omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een vennootschap sociale diensten verricht voor natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar deze vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, valt de erkenning van de sociale aard van deze vennootschap voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn dus niet onder de bevoegdheid van de lidstaat waar deze diensten feitelijk worden verricht, in casu de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk, maar onder die van de lidstaat waar de vennootschap is gevestigd, in casu de Republiek Bulgarije.

83 Voor deze uitlegging is bovendien steun te vinden in de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen inzake de vaststelling van de plaats van een dienst en die tot uiting komt in de overwegingen 3 en 5 van richtlijn 2008/8 en in artikel 45 van de btw-richtlijn, volgens welke de belasting over diensten die worden verricht voor niet-belastingplichtigen, moet worden geheven op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, ongeacht de plaats waar die diensten feitelijk worden verricht.

84 In dit verband lijkt het in overeenstemming met een dergelijke logica dat, net als de fiscale bevoegdheid om sociale diensten die worden verricht voor een niet-belastingplichtige die woont in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter is gevestigd, aan de btw te onderwerpen, de bevoegdheid om de sociale aard van deze dienstverrichter te erkennen met het oog op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, wordt bepaald op basis van het beginsel van het land van oorsprong.

85 Ten slotte zij eraan herinnerd dat de uitlegging van de bewoordingen waarin de in artikel 132 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, moet voldoen aan de vereisten van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijk btw-stelsel en zich er met name tegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de btw-heffing (arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

86 Een uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn volgens welke de erkenning van de sociale aard van deze dienstverrichter met het oog op de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, behoort tot de bevoegdheid van de lidstaat waar de diensten feitelijk worden verricht, zou ertoe leiden dat diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van die bepaling en die door een vennootschap die in een lidstaat is gevestigd waarin deze vennootschap is erkend als een instelling van sociale aard in de zin van diezelfde bepaling, worden verricht ten gunste van een niet-belastingplichtige die in deze lidstaat woont, van btw zijn vrijgesteld, terwijl diezelfde diensten, indien zij door diezelfde vennootschap of door een andere, eveneens in die lidstaat gevestigde en door deze lidstaat als instelling van sociale aard erkende instelling worden verricht ten gunste van een niet-belastingplichtige die woont in een andere lidstaat, waarin de sociale aard van deze vennootschappen niet wordt erkend, niet van btw zouden zijn vrijgesteld. Hieraan moet worden toegevoegd dat deze uitlegging zou opgaan, ook al worden beide categorieën handelingen overeenkomstig artikel 45 van de btw-richtlijn voor de toepassing van de btw geacht te zijn verricht in de lidstaat waarin de dienstverrichter is gevestigd – en zijn zij dus in die lidstaat aan de btw onderworpen –, ook al hebben zij een soortgelijke inhoud en ook al worden zij verricht door dezelfde dienstverrichter of door twee dienstverrichters met soortgelijke kenmerken.

87 Het is juist dat bij de huidige stand van het Unierecht de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, zoals die welke blijkt uit punt 81 van het onderhavige arrest, kan leiden tot een situatie waarin, met betrekking tot diensten welke nauw samenhangen met

maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid en die worden verricht voor een niet-belastingplichtige die woont in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter is gevestigd, een dienstverrichter die is gevestigd in een lidstaat die voor de toepassing van de vrijstelling van deze bepaling minder strenge eisen stelt aan de erkenning van de sociale aard van particuliere entiteiten, diensten kan verrichten die van btw zijn vrijgesteld in een lidstaat die dienaangaande bijzonder strenge eisen stelt, terwijl een in laatstgenoemde lidstaat gevestigde dienstverrichter niet in aanmerking komt voor een dergelijke vrijstelling. Omgekeerd, nog steeds met betrekking tot diensten welke nauw samenhangen met sociale bijstand en sociale zekerheid, zou een dienstverrichter die is gevestigd in een lidstaat die bijzonder strenge eisen stelt aan een dergelijke erkenning, in een lidstaat die in dit verband minder strenge eisen stelt, diensten kunnen verrichten die niet van btw zijn vrijgesteld, terwijl een in laatstgenoemde staat gevestigde dienstverrichter daar diensten zou kunnen verrichten die wel van deze belasting zijn vrijgesteld.

88 De verschillen in behandeling voor de btw die kunnen bestaan tussen twee particuliere entiteiten die de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bedoelde diensten voor een niet-belastingplichtige verrichten, naargelang zij zijn gevestigd in dezelfde lidstaat waar de afnemer van deze diensten verblijft dan wel in een andere lidstaat, vloeien evenwel voort, ten eerste, uit het feit dat dergelijke diensten op grond van artikel 45 van de btw-richtlijn in verschillende lidstaten aan de btw zijn onderworpen, volgens de voorwaarden die – met inachtneming van de btw-richtlijn – zijn vastgesteld in de wetgeving van de lidstaat van heffing en, ten tweede, uit het feit dat met betrekking tot, in het bijzonder, de voorwaarde inzake de erkenning – met het oog op de in die bepaling bedoelde vrijstelling – van de sociale aard van een particuliere entiteit die deze diensten verricht, de Uniewetgever de lidstaten een beoordelingsmarge heeft toegekend die elke uniformiteit van de praktijken uitsluit. Voor zover dit aspect van de geldende Unieregeling dus negatieve gevolgen kan hebben, zoals de advocaat-generaal in de punten 73 en 74 van haar conclusie heeft opgemerkt, staat het aan de Uniewetgever om over een eventuele wijziging van deze regeling te beslissen [zie naar analogie arrest van 9 september 2021, Ministère public (Extraterritoriale sancties), C-906/19, EU:C:2021:715, punt 45].

89 Gelet op voorgaande overwegingen moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een vennootschap sociale diensten verstrekt aan natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar deze vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de aard van die diensten en de kenmerken van die vennootschap, om te bepalen of deze diensten vallen onder het begrip „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid [en die worden verricht door een organisatie] die door de betrokken lidstaat als [instelling] van sociale aard [is] erkend” in de zin van deze bepaling, moeten worden onderzocht overeenkomstig het recht tot omzetting van de btw-richtlijn van de lidstaat waar de vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Derde vraag

90 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat een vennootschap die sociale diensten verricht, bij een overheidsorgaan van de lidstaat van heffing is geregistreerd als verrichter van sociale diensten overeenkomstig de wetgeving van die lidstaat, volstaat om aan te nemen dat deze vennootschap valt onder het begrip „[organisatie] die door de betrokken lidstaat als [instelling] van sociale aard [is] erkend” in de zin van die bepaling.

91 Zoals volgt uit de rechtspraak van het Hof, dienen de nationale autoriteiten voor de erkenning, als instellingen van sociale aard, van organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn, overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale instanties, verschillende

factoren in aanmerking te nemen. Mogelijke factoren zijn: het bestaan van specifieke bepalingen – ongeacht of het gaat om nationale of regionale bepalingen, om wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen, om fiscale voorschriften of voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid – alsook het feit dat de activiteiten van de betrokken belastingplichtige het algemeen belang dienen, het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten verrichten reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, en het feit dat de kosten van de prestaties in kwestie mogelijkwijs grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen, met name wanneer particuliere ondernemers contractuele betrekkingen met die instellingen onderhouden (arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

92 Zoals in punt 67 van het onderhavige arrest is aangegeven, kan een belastingplichtige zich bovendien voor een nationale rechter op de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling beroepen om zich te verzetten tegen een nationale regeling die niet met deze bepaling strookt. In dat geval staat het aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle relevante elementen, vast te stellen of de belastingplichtige een erkende instelling van sociale aard is in de zin van deze bepaling (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

93 Wanneer een belastingplichtige de erkenning of niet-erkenning als instelling van sociale aard als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn betwist, staat het dus aan de nationale rechterlijke instanties om na te gaan of de bevoegde instanties de grenzen van de krachtens deze bepaling toegekende beoordelingsbevoegdheid hebben geëerbiedigd met inachtneming van de beginselen van het Unierecht, waaronder met name het beginsel van gelijke behandeling, dat in btw-zaken uitdrukking vindt in het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

94 Wat dit laatste betreft, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit bij de omzetting van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn in beginsel verlangt dat alle andere dan publiekrechtelijke instellingen gelijk worden behandeld voor zover het gaat om de erkenning ervan voor het verstrekken van gelijksoortige prestaties (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

95 Hieruit volgt dat bij de toepassing van deze vrijstelling, die onder de bevoegdheid van de lidstaat van belastingheffing valt, deze lidstaat ten aanzien van twee belastingplichtigen die dezelfde activiteiten uitoefenen en waarvan de exploitatievorm of de voorwaarden voor het verrichten van sociale diensten vergelijkbaar zijn, niet de ene belastingplichtige wel als instelling van sociale aard kan erkennen maar de andere niet, op straffe van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit.

96 In het licht van deze rechtspraak moet worden vastgesteld dat de inschrijving van een vennootschap bij een overheidsorgaan van de lidstaat van heffing, als verrichter van sociale diensten overeenkomstig de wetgeving van die lidstaat, een criterium kan zijn dat in aanmerking moet worden genomen om na te gaan of deze vennootschap onder het begrip „[organisatie] die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard [is] erkend” in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn valt, met name wanneer de aldus ingeschreven vennootschappen door de belastingdienst van die lidstaat systematisch of gewoonlijk als dergelijke instellingen worden beschouwd. Een dergelijke inschrijving laat echter slechts toe dat wordt vastgesteld dat de betrokken vennootschap onder dit begrip valt indien voor die inschrijving vereist is dat de bevoegde nationale instanties vooraf de sociale aard van die vennootschap in de zin van die

bepaling verifiëren in het licht van de in de punten 91 tot en met 94 van het onderhavige arrest genoemde gegevens.

97 Gelet op een en ander dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat een vennootschap die sociale diensten verricht, bij een overheidsorgaan van de lidstaat van heffing is geregistreerd als verrichter van sociale diensten overeenkomstig de wetgeving van die lidstaat, slechts volstaat om aan te nemen dat deze vennootschap valt onder het begrip „[organisatie] die door de betrokken lidstaat als [instelling] van sociale aard [is] erkend” in de zin van die bepaling, wanneer voor die inschrijving vereist is dat de bevoegde nationale instanties vooraf de sociale aard van die vennootschap in de zin van die bepaling verifieert.

Kosten

98 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008,**

moet aldus worden uitgelegd dat

ten eerste, sociale diensten die worden verstrekt aan natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, op grond van die bepaling kunnen worden vrijgesteld, en ten tweede, het in dit verband irrelevant is of deze dienstverrichter gebruik heeft gemaakt van een in die andere lidstaat gevestigde vennootschap om in contact te treden met zijn klanten.

2) **Artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8,**

moet aldus worden uitgelegd dat

wanneer een vennootschap sociale diensten verstrekt aan natuurlijke personen die wonen in een andere lidstaat dan die waar deze vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de aard van die diensten en de kenmerken van die vennootschap, om te bepalen of deze diensten vallen onder het begrip „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid [en die worden verricht door een organisatie] die door de betrokken lidstaat als [instelling] van sociale aard [is] erkend” in de zin van deze bepaling, moeten worden onderzocht overeenkomstig het recht tot omzetting van de richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd, van de lidstaat waar de vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

3) **Artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8,**

moet aldus worden uitgelegd dat

het feit dat een vennootschap die sociale diensten verricht, bij een overheidsorgaan van de lidstaat van heffing is geregistreerd als verrichter van sociale diensten overeenkomstig de wetgeving van die lidstaat, slechts volstaat om aan te nemen dat deze vennootschap valt onder het begrip „[organisatie] die door de betrokken lidstaat als [instelling] van sociale aard [is] erkend” in de zin van die bepaling, wanneer voor die inschrijving vereist is dat de

bevoegde nationale instanties vooraf de sociale aard van die vennootschap in de zin van die bepaling verifieert.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.