ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

15 april 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Economische activiteit – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 9, lid 1 – Vrijstellingen – Artikel 132, lid 1, onder g) – Verrichting van diensten die nauw verband houden met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid – Diensten die door een advocaat in het kader van mandaten ter bescherming van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen worden verricht – Organisatie die als instelling van sociale aard wordt erkend”

In zaak C-846/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal d’arrondissement (rechter in eerste aanleg, Luxemburg) bij beslissing van 20 november 2019, ingekomen bij het Hof op 21 november 2019, in de procedure

EQ

tegen

Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal (rapporteur), kamerpresident, N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: G. Pitruzzella,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door C. Schiltz en T. Uri als gemachtigden,

* Procestaal: Frans.

– de Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door R. Lyal en N. Gossement, vervolgens door R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 januari 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, en 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; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen EQ en de Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luxemburg) (hierna: „Luxemburgse belastingdienst") over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) op diensten die door een advocaat worden verricht in het kader van hem krachtens de wet door de bevoegde rechterlijke autoriteit verleende mandaten ter bescherming van meerderjarigen die wettelijk handelingsonbekwaam zijn.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 In artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn wordt het volgende bepaald:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[…]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 Artikel 24, lid 1, van die richtlijn luidt:

„Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is."

6 Artikel 25 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

a) de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;

b) de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;

c) het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet."

7 Artikel 73 van de richtlijn luidt als volgt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

8 Artikel 131 van deze richtlijn, het enige artikel van hoofdstuk 1 („Algemene bepalingen") van titel IX („Vrijstellingen"), bepaalt:

„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."

9 Hoofdstuk 2 van titel IX van de btw-richtlijn heeft als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang" en omvat de artikelen 132 tot en met 134 van deze richtlijn.

10 Volgens artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

„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".

11 Artikel 133, eerste alinea, onder a), van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, [onder] 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".

12 Artikel 134 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, [onder] 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 btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen."

Luxemburgs recht

13 Artikel 4, lid 1, van de loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (wet van 12 februari 1979 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„Belastingplichtig in de zin van artikel 2 is eenieder die zelfstandig en regelmatig handelingen verricht die onder een economische activiteit vallen, ongeacht de oogmerken of resultaten en de plaats van die activiteit. […]"

14 Artikel 5 van de btw-wet bepaalt het volgende:

„Onder economische activiteit wordt verstaan alle activiteiten die erop gericht zijn inkomsten te genereren, met name de activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van mijnbouw, landbouw, de uitoefening van vrije beroepen en activiteiten waarbij lichamelijke of onlichamelijke zaken worden gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

15 Artikel 15, lid 1, van deze wet bepaalt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die noch een levering, noch een intracommunautaire verwerving, noch een invoer van een goed is.

Deze handeling kan bestaan in de overdracht van een onlichamelijke zaak, de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden en het verrichten van een dienst krachtens de wet dan wel op grond van een vordering door of namens de overheid.

[…]"

16 In artikel 44, lid 1, onder o), van de btw-wet is het volgende bepaald:

„Binnen de grenzen en onder de voorwaarden vast te stellen bij groothertogelijk besluit, zijn vrijgesteld van [btw]:

[…]

o) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met de sociale zekerheid, maatschappelijk werk of de volksgezondheid, verricht door publiekrechtelijke lichamen, gemeenschappelijke beleggingsfondsen, openbare instellingen of instellingen van openbaar nut, verpleeghuizen, bejaardentehuizen, gerontologische of geriatrische centra, ziekenhuizen of liefdadigheidsinstellingen en andere soortgelijke instellingen uit de particuliere sector, waarvan de sociale aard door de bevoegde overheidsinstanties wordt erkend;

[…]"

17 Artikel 3 van het règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (groothertogelijk besluit van 23 december 1982 tot vaststelling van de voorwaarden voor benoeming van een voogdijbeheerder; hierna: „groothertogelijk besluit") bepaalt:

„De rechter voor bewind- en voogdijzaken kan de voogdijbeheerder een vergoeding toekennen, waarvan hij bij een met redenen omklede beslissing het bedrag of de berekeningswijze vaststelt, rekening houdend met de vermogenstoestand van de handelingsonbekwame persoon.

Deze vergoeding bestaat in hetzij een vast bedrag, hetzij een percentage van de inkomsten van de handelingsonbekwame persoon, hetzij een in verhouding tot de verrichte werkzaamheden vastgesteld honorarium.

[…]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 EQ is sinds 1994 als advocaat ingeschreven bij de balie te Luxemburg (Luxemburg). Sinds 2004 vertegenwoordigt hij meerderjarigen als mandataris, curator en voogdijbeheerder.

19 Bij naheffingsaanslagen van 19 januari 2018 voor 2014 en 2015, bevestigd bij beslissing op bezwaar van 4 juni 2018, heeft de Luxemburgse belastingdienst de door EQ voor die jaren verschuldigde btw-bedragen ambtshalve vastgesteld; daarbij ging deze dienst uit van de premisse dat die vertegenwoordigingsactiviteiten btw-plichtige diensten vormden.

20 EQ heeft zich tot de verwijzende rechter gewend met een verzoek tot nietigverklaring van de beslissing van 4 juni 2018, waarbij hij met name aanvoerde dat de activiteiten die hij in de litigieuze periode op het gebied van de bescherming van meerderjarigen had verricht, geen economische activiteiten vormden, dat deze activiteiten hoe dan ook waren vrijgesteld van btw op grond van de nationale bepaling tot omzetting van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, en dat de Luxemburgse belastingdienst van 2004 tot en met 2013 had aanvaard dat deze activiteiten niet aan btw waren onderworpen, zodat het feit dat zij nu voor de jaren 2014 en 2015 aan btw werden onderworpen een schending was van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen.

21 EQ betoogt bovendien dat het standpunt van de Luxemburgse belastingdienst in strijd is met dat van het ministère de la Justice (ministerie van Justitie, Luxemburg), dat instaat voor de betaling van de honoraria van de mandatarissen die belast zijn met opdrachten ter bescherming van behoeftige meerderjarigen en dat aanvaardt dat de uit dien hoofde ontvangen betalingen niet aan btw zijn onderworpen.

22 De Luxemburgse belastingdienst betwist deze argumenten. In dit verband voert hij aan dat de diensten die EQ op het gebied van de bescherming van meerderjarigen verricht wel degelijk een economische activiteit vormen, aangezien EQ deze diensten verricht in het kader van zijn beroepsactiviteit als advocaat en daaruit een aanzienlijk inkomen haalt. Voorts kunnen deze diensten in de omstandigheden van het onderhavige geval niet worden vrijgesteld krachtens de nationale bepaling tot omzetting van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, aangezien de in die bepaling neergelegde vrijstelling niet kan worden ingeroepen door een persoon die het beroep van advocaat uitoefent en niet voldoet aan de voorwaarde dat hij een instelling van sociale aard is.

23 De verwijzende rechter zet uiteen dat in de behoeften van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen, te weten diegenen die worden getroffen door een aantasting van hun geestelijke vermogens door ziekte, gebrekkigheid of ouderdom, wordt voorzien door verschillende beschermingsregelingen, waaronder curatele en voogdij, die het mogelijk maken deze personen te adviseren, te controleren of te vertegenwoordigen bij burgerlijke handelingen en die aan derden bevoegdheden inzake beheer en vertegenwoordiging toekennen. De toepassing van deze beschermingsregelingen kan leiden tot de benoeming van een bijzondere mandataris door de rechter voor bewind- en voogdijzaken, in afwachting van een beslissing over de toe te passen beschermingsregeling, en van een ad-hocmandataris in geval van een belangenconflict. In de praktijk worden de curatoren, voogdijbeheerders, bijzondere mandatarissen en ad-hocmandatarissen met name gekozen uit de gezinsleden, maar ook uit andere personen, zoals advocaten.

24 Wat de vraag betreft of de betrokken activiteiten economische activiteiten in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn vormen die onder bezwarende titel worden verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van die richtlijn, zet de verwijzende rechter om te beginnen uiteen dat de in artikel 3 van het groothertogelijk besluit bedoelde vergoedingen wel degelijk een financiële tegenprestatie voor deze activiteiten inhouden.

25 Hoewel de in casu verrichte diensten in alle opzichten lijken op een economische activiteit, twijfelt de verwijzende rechter ten eerste over de draagwijdte van de vaststelling in de rechtspraak van het Hof (zie met name arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punt 32) dat een dienst slechts belastbaar is indien er tussen de verrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. Op het gebied van de bescherming van meerderjarigen is er immers sprake van een driehoeksverhouding tussen de dienstverrichter, de begunstigde (de beschermde meerderjarige) en de rechterlijke autoriteit die deze dienstverrichter met een beheersopdracht heeft belast. In dit verband kan ook van belang zijn dat, in geval van behoeftigheid van de betrokken beschermde meerderjarige, de vergoeding van de dienstverrichter ten laste van de staat komt.

26 Wat ten tweede de hoogte van de vergoeding betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof weliswaar dat het irrelevant is dat een economische handeling wordt verricht tegen een prijs die lager is dan de kostprijs, maar uit deze rechtspraak lijkt ook te volgen dat de vergoeding vooraf moet worden vastgesteld en de bedrijfskosten van de dienstverrichter moet dekken (zie met name arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punt 38). In casu wordt de vergoeding van de dienstverrichter van geval tot geval vastgesteld door het bevoegde gerecht, op basis van de vermogenstoestand van de begunstigde, zodat deze vergoeding niet vooraf wordt vastgesteld en niet noodzakelijkerwijs in alle gevallen de dekking verzekert van de door deze dienstverrichter gemaakte bedrijfskosten.

27 Wat vervolgens de vraag betreft of de betrokken activiteiten zijn vrijgesteld van btw, moet de verwijzende rechter nagaan of deze activiteiten onder het begrip „maatschappelijk werk en […] sociale zekerheid" in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn vallen, en voorts of EQ onder het begrip „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend" in de zin van die bepaling kan vallen en volgens welke procedure en door welke autoriteit die erkenning moet plaatsvinden.

28 Ten slotte vraagt de verwijzende rechter zich af hoe het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen in de omstandigheden van het onderhavige geval moet worden toegepast. Hij merkt in dit verband met name op dat wanneer de Luxemburgse belastingdienst de belastingplichtige na het verrichten van de betrokken handelingen meedeelt dat hij van plan is af te wijken van zijn eerdere positie om deze handelingen niet aan de btw te onderwerpen, de belastingplichtige zich in de situatie bevindt waarin hij de btw niet aan de ontvangers van zijn diensten in rekening heeft kunnen brengen. De belastingplichtige zou dan verplicht zijn de door de staat gevorderde btw uit zijn eigen middelen te voldoen.

29 Tegen deze achtergrond heeft de tribunal d'arrondissement (rechter in eerste aanleg, Luxemburg) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet het begrip ‚economische activiteit' in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat dit begrip mede ziet of juist niet ziet op diensten die worden verricht in het kader van een driehoeksverhouding, waarbij de dienstverrichter met deze diensten wordt belast door een entiteit die niet dezelfde is als de ontvanger van de diensten?

2) Verschilt het antwoord op de eerste vraag naargelang de diensten al dan niet in het kader van een opdracht van een onafhankelijke rechterlijke autoriteit worden verricht?

3) Verschilt het antwoord op de eerste vraag naargelang de vergoeding van de dienstverrichter ten laste van de ontvanger van de diensten komt dan wel wordt gedragen door de staat waaraan de entiteit die de dienstverrichter met deze diensten heeft belast, haar gezag ontleent?

4) Moet het begrip ‚economische activiteit' in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat dit begrip mede ziet op of juist niet ziet op diensten wanneer de vergoeding voor de dienstverrichter niet wettelijk verplicht is en het te betalen bedrag van de vergoeding, wanneer zij wordt toegekend, […] per geval wordt beoordeeld; […] altijd afhankelijk is van de vermogenstoestand van de ontvanger van de diensten, en […] wordt vastgesteld hetzij in de vorm van een vast bedrag, hetzij in de vorm van een deel van de inkomsten van de ontvanger van de diensten, hetzij in verhouding tot de verrichte diensten?

5) Moet het begrip ‚diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid' in artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat dit begrip mede ziet of juist niet ziet op diensten die worden verricht in het kader van een wettelijke regeling ter bescherming van meerderjarigen, die is onderworpen aan toezicht door een onafhankelijke rechterlijke autoriteit?

6) Moet het begrip ‚organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend' in artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn], met het oog op de erkenning van de sociale aard van de instelling, aldus worden uitgelegd dat het bepaalde eisen stelt betreffende de exploitatievorm van de dienstverrichter, of betreffende het altruïstische of winstoogmerk van de activiteit van de dienstverrichter, of, meer algemeen, dat het de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), met andere criteria of voorwaarden beperkt, of is het voldoende dat een instelling louter diensten verricht die ‚samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid' opdat zij een instelling van sociale aard is?

7) Moet het begrip ‚organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend' in artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een erkenningsprocedure op basis van vooraf vastgestelde procedures en criteria is vereist, of kan de ad-hocerkenning per geval worden verleend, in voorkomend geval door een rechterlijke autoriteit?

8) Kan de met de inning van de btw belaste dienst op grond van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof […], van een btw-plichtige de betaling eisen van de btw over economische handelingen met betrekking tot een periode die was verstreken op het ogenblik waarop de belastingdienst heeft besloten btw te heffen, nadat deze dienst gedurende langere tijd, vóór die periode, de btw-aangiften van deze belastingplichtige had aanvaard, waarin de economische handelingen van dezelfde aard niet in de belastbare handelingen waren opgenomen? Gelden er voor deze mogelijkheid voor de met de inning van de btw belaste dienst bepaalde voorwaarden?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met vierde vraag

30 Met zijn eerste tot en met vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat als economische activiteit in de zin van deze bepaling moeten worden aangemerkt, diensten die worden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen en ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, waarvan de uitvoering door een rechterlijke autoriteit krachtens de wet aan de dienstverrichter is opgedragen en waarvan de vergoeding door dezelfde autoriteit forfaitair of op basis van een beoordeling van geval tot geval wordt vastgesteld, onder andere rekening houdend met de financiële situatie van de handelingsonbekwame persoon, waarbij deze vergoeding in geval van behoeftigheid van die persoon bovendien ten laste van de staat kan komen.

31 Er zij aan herinnerd dat ofschoon de btw-richtlijn aan de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent, alleen economische activiteiten aan deze belasting zijn onderworpen (arrest van 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In dit verband heeft het Hof gepreciseerd dat van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn enkel sprake is wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn zich voordoet (arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 21).

33 Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, waarin het gaat over de belastbare handelingen, zijn onder meer aan de btw onderworpen, de diensten welke op het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Bovendien wordt ingevolge artikel 9, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn als „belastingplichtige" beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk en het resultaat van die activiteit (arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punt 21).

34 Derhalve moet in de eerste plaats worden bepaald of activiteiten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn en die de verwijzende rechter heeft aangemerkt als diensten in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, onder bezwarende titel worden verricht, zoals deze bepaling vereist.

35 Het staat weliswaar uiteindelijk aan de verwijzende rechter om dit na te gaan, maar het is de taak van het Hof om hem alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak (zie in die zin arrest van 17 december 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punt 27).

36 In dit verband zij opgemerkt dat er volgens vaste rechtspraak om een dienstverrichting als verrichting onder bezwarende titel te kunnen aanmerken enkel een rechtstreeks verband hoeft te bestaan tussen de verrichte dienst en de door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte dienst (arrest van 29 oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 32).

37 In casu blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte uitleg dat EQ daadwerkelijk betalingen heeft ontvangen in het kader van de uitvoering van de beheers- en vertegenwoordigingsmandaten waarmee hij was belast.

38 Deze rechter merkt echter ten eerste op dat de verrichting van deze diensten niet aan EQ is toevertrouwd door de ontvangers ervan, maar door de autoriteit die bevoegd is krachtens een regeling ter bescherming van meerderjarigen die wettelijk handelingsonbekwaam zijn voor burgerlijke handelingen.

39 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat het feit dat de bedoelde activiteit bestaat in het in het algemeen belang verrichten van bij wet opgedragen en wettelijk geregelde taken, van geen belang is voor de beoordeling of deze activiteit bestaat uit onder bezwarende titel verrichte diensten (arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punt 42). Artikel 25, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt immers uitdrukkelijk dat een dienst kan bestaan in het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.

40 Wat ten tweede de relevantie in deze context betreft van de omstandigheid dat in geval van behoeftigheid van de ontvangers van de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, de vergoeding voor die diensten ten laste van de staat kan komen, zij eraan herinnerd dat om een dienstverrichting te kunnen aanmerken als verricht „onder bezwarende titel" in de zin van de btw-richtlijn, niet vereist is, zoals ook volgt uit artikel 73 van deze richtlijn, dat de tegenprestatie

van die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie zij bestemd is, aangezien de tegenprestatie ook kan worden verkregen van een derde (zie in die zin arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 34).

41 Wat ten derde de wijze betreft waarop de vergoeding wordt vastgesteld voor diensten als die welke door EQ zijn verricht, blijkt uit de toelichting van de verwijzende rechter en uit de schriftelijke antwoorden die EQ en de Luxemburgse regering hebben ingediend naar aanleiding van de daarop betrekking hebbende vragen van het Hof, waarvan het aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of die antwoorden juist zijn, dat deze vergoeding door de bevoegde rechterlijke autoriteit op verzoek van de dienstverrichter wordt vastgesteld op basis van een beoordeling van geval tot geval rekening houdend met de financiële situatie van de handelingsonbekwame persoon, en dat die dienstverrichter op regelmatige basis aan die autoriteit verslag moet uitbrengen over zijn verrichtingen. Bovendien blijkt daaruit dat die vergoeding over het algemeen bestaat uit een forfaitair maandelijks bedrag voor de dagelijkse bedrijfsvoering van de handelingsonbekwame persoon, en, in voorkomend geval, uit een bedrag voor aanvullende prestaties, dat in beginsel op uurbasis wordt vastgesteld, waarbij de aldus toegekende vergoeding niet altijd gelijk is aan de werkelijke waarde van de geleverde prestatie.

42 In deze context dient te worden opgemerkt dat het feit dat de vergoeding voor de dienstverrichting wordt betaald in de vorm van een forfait niet kan afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte diensten en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen (zie in die zin arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 37).

43 Voorts is het feit dat een economische handeling wordt verricht tegen een prijs die hoger of lager is dan de kostprijs en dus tegen een hogere of lagere prijs dan de normale marktprijs, niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als handeling onder bezwarende titel, aangezien een dergelijke omstandigheid niet kan afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punten 45 en 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Bovendien belet de zojuist beschreven vaststelling van de vergoeding, die plaatsvindt naarmate de betrokken dienstverrichter zijn werkzaamheden ontplooit en de desbetreffende rekeningen aan de bevoegde rechterlijke autoriteit voorlegt, geenszins om aan te nemen dat het aldus vastgestelde bedrag conform de in het vorige punt aangehaalde rechtspraak vooraf en volgens duidelijk afgebakende criteria is vastgesteld, voor zover de wijze van vaststelling voorzienbaar is en waarborgt dat deze dienstverrichter in beginsel voor die diensten zal worden betaald.

45 Gelet op het voorgaande kan op basis van de door de verwijzende rechter vermelde omstandigheden niet worden betwijfeld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten onder bezwarende titel zijn verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

46 Na deze vaststelling moeten in de tweede plaats de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten onder het begrip „economische activiteit" in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn vallen.

47 Het begrip „economische activiteit" wordt in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn gedefinieerd als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt uit die definitie duidelijk dat het

begrip „economische activiteit" een ruime werkingssfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan. Een activiteit wordt aldus in het algemeen als economisch gekwalificeerd wanneer zij van permanente aard is en wordt uitgevoerd tegen een vergoeding die wordt ontvangen door degene die de transactie uitvoert (arrest van 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof dat, om vast te stellen of een dienstverrichting is verricht tegen vergoeding, zodat zij moet worden aangemerkt als economische activiteit, alle omstandigheden waaronder zij plaatsvindt moeten worden onderzocht (arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 29).

49 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt kan in dit verband relevant zijn of de hoogte van de vergoeding wordt bepaald aan de hand van criteria die waarborgen dat het bedrag volstaat om de bedrijfskosten van de verrichter te dekken (zie in die zin arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak), evenals, meer algemeen, hoe hoog het bedrag is van de opbrengsten, en andere elementen, zoals de omvang van het clientèle (zie in die zin arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 31).

50 Gelet op de door de verwijzende rechter genoemde feiten, is het duidelijk dat de door EQ verrichte activiteit permanent is. Bovendien lijkt, zoals blijkt uit punt 45 van het onderhavige arrest, eveneens vast te staan dat de activiteit van EQ tegen vergoeding wordt verricht. De verwijzende rechter zet evenwel uiteen dat hij in dit verband twijfels koestert, die verband houden met het feit dat de door de dienstverrichter verrichte diensten niet noodzakelijkerwijs in alle omstandigheden zo worden vergoed dat de dekking van zijn bedrijfskosten wordt gewaarborgd.

51 De omstandigheid dat de hoogte van de vergoeding niet voor elke dienst, afzonderlijk beschouwd, overeenkomt met de kosten die hij heeft veroorzaakt, volstaat echter niet om aan te tonen dat de activiteit in haar geheel niet wordt vergoed volgens criteria die waarborgen dat de bedrijfskosten van de dienstverrichter worden gedekt.

52 In casu, en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, blijkt dat het hoofdgeding verschilt van de zaken die hebben geleid tot de arresten van 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 50), en 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punt 33), waarin de slotsom was dat er geen sprake was van een economische activiteit, met name omdat de door de ontvangers van de betrokken prestaties betaalde bijdragen slechts een klein deel van de totale door de dienstverrichters gemaakte bedrijfskosten beoogden te dekken.

53 In het hoofdgeding lijkt immers niets erop te wijzen dat het niveau van de inkomsten die EQ uit zijn activiteit heeft gehaald, ontoereikend zou zijn in verhouding tot zijn bedrijfskosten. Overigens kunnen de resultaten van de betrokken activiteit op zich niet doorslaggevend zijn voor de in punt 48 van het onderhavige arrest bedoelde analyse van de economische aard van die activiteit, aangezien bij deze analyse rekening moet worden gehouden met het geheel van de omstandigheden waarin deze activiteit plaatsvindt (zie naar analogie arrest van 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punt 29).

54 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, blijkt dus niet dat de door EQ verrichte activiteit niet economisch van aard is.

55 Gelet op het voorgaande moet op de eerste tot en met de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat als economische activiteit in de zin van deze bepaling moeten worden aangemerkt, diensten die worden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen en ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, waarvan de uitvoering door een rechterlijke autoriteit krachtens de wet aan de dienstverrichter is opgedragen en waarvan de vergoeding door diezelfde autoriteit forfaitair of op basis van een beoordeling van geval tot geval wordt vastgesteld, onder andere rekening houdend met de financiële situatie van de handelingsonbekwame persoon, waarbij deze vergoeding in geval van behoeftigheid van die persoon bovendien ten laste kan komen van de staat, wanneer deze diensten worden verricht onder bezwarende titel, de dienstverrichter er duurzaam opbrengsten uit verkrijgt en het algehele niveau van de vergoeding voor deze activiteit wordt bepaald aan de hand van criteria die beogen te garanderen dat de bedrijfskosten van de dienstverrichter worden gedekt.

Vijfde tot en met zevende vraag

56 Met zijn vijfde tot en met zevende vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat diensten die worden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen en ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, „diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" vormen, en dat een advocaat die dergelijke diensten verricht, voor de onderneming die hij exploiteert erkend kan worden als instelling van sociale aard in de zin van de btw-richtlijn.

57 Vooraf zij eraan herinnerd dat de bewoordingen waarin de in artikel 132 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven strikt moeten worden uitgelegd aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van deze bewoordingen moet evenwel voldoen aan de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, en in overeenstemming zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doelstellingen. Deze regel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van dat artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (arrest van 12 maart 2015, „go fair" Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punt 17).

58 Zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, is de in deze bepaling neergelegde vrijstelling van toepassing op diensten en goederenleveringen welke „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" en „worden verricht […] door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend".

59 Wat in de eerste plaats de voorwaarde betreft dat de diensten nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, moet worden opgemerkt dat deze voorwaarde moet worden gelezen in het licht van artikel 134, onder a), van de btw-richtlijn, dat hoe dan ook vereist dat de betreffende goederenleveringen of diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de handelingen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid (arrest van 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punt 31).

60 In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten worden verricht op grond van meerdere Luxemburgse regelingen ter ondersteuning van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen bij burgerlijke handelingen, waarbij de wettelijke handelingsonbekwaamheid van deze personen kan worden vastgesteld in geval van aantasting van hun geestelijke vermogens door ziekte, gebrekkigheid of ouderdom. Overeenkomstig deze regelingen krijgt een derde van de bevoegde rechter beheersmandaten en, in voorkomend geval, een vertegenswoordigingsmandaat ten aanzien van de persoon die handelingsonbekwaam is voor burgerlijke handelingen en voor het beheer van zijn vermogen. Daartoe kunnen met name familieleden van de handelingsonbekwame persoon, sociale assistenten, verenigingen zonder winstoogmerk of advocaten worden gemandateerd.

61 Meer in het bijzonder blijkt uit de schriftelijke antwoorden die EQ en de Luxemburgse regering op de door het Hof in dit verband gestelde vragen hebben gegeven, dat wanneer een advocaat aldus wordt gemandateerd, die advocaat doorgaans talrijke prestaties moet verrichten ten behoeve van de handelingsonbekwame persoon – zoals samengevat in de punten 52 tot en met 57 van de conclusie van de advocaat-generaal – die zowel diensten omvatten in verband met burgerlijke handelingen, die betrekking hebben op het beheer van het dagelijkse leven en het vermogen van de handelingsonbekwame persoon, als diensten van juridische aard.

62 Hoewel de btw-richtlijn geen definitie bevat van het begrip „maatschappelijk werk en […] sociale zekerheid" dat met name in artikel 132, lid 1, onder g), ervan wordt gebruikt, heeft het Hof reeds geoordeeld dat algemene verzorging en huishoudelijke hulp welke 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 deze bepaling (zie in die zin arrest van 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punt 44).

63 Dat geldt ook voor diensten die worden verricht ten behoeve van personen in een situatie van mentale hulpbehoevendheid en 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.

64 Zoals ook de advocaat-generaal in wezen heeft opgemerkt in de punten 63 en 64 van zijn conclusie, zijn dergelijke diensten immers onontbeerlijk om hen te beschermen tegen handelingen die schadelijk kunnen zijn voor hen of zelfs de waardigheid van hun bestaan in gevaar kunnen brengen, aangezien zij ertoe strekken een dergelijk risico tegen te gaan door het mogelijk te maken de alledaagse activiteiten van deze personen, daaronder begrepen die van financiële aard, met de nodige voorzichtigheid te beheren.

65 Bijgevolg vallen diensten die worden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen en ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen onder het begrip „diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

66 Wanneer dergelijke diensten echter worden verricht door een dienstverrichter die in het kader van de in punt 60 van het onderhavige arrest bedoelde mandaten ook meer algemene activiteiten van bijstand of juridisch, financieel of ander advies verricht, zoals die welke verband kunnen houden met de specifieke bevoegdheden van een advocaat, financieel adviseur of vastgoedmakelaar, moet worden gepreciseerd dat de in het kader van deze laatste activiteiten verrichte diensten in beginsel niet onder de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn

bedoelde vrijstelling vallen, zelfs indien die activiteiten worden verricht in het kader van bijstand aan een persoon die wettelijk handelingsonbekwaam is. Gelet op de strikte uitlegging die aan deze vrijstelling moet worden gegeven, kunnen dergelijke handelingen immers niet geacht onontbeerlijk en nauw verbonden met maatschappelijk werk te zijn.

67 Deze vaststelling is overigens ook geboden op met het oog op de naleving van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat specifiek uitdrukking vindt in artikel 134, onder b), van de btw-richtlijn en zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld (zie in die zin arrest van 4 mei 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punt 35). Dit beginsel zou worden geschonden indien, wanneer met een beschermingsmandaat belaste dienstverrichters als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet alleen handelingen verrichten die inherent zijn aan de bescherming van personen die wettelijk handelingsonbekwaam zijn, maar ook handelingen die soortgelijk zijn aan die welke buiten dergelijke mandaten worden verricht, deze laatste handelingen van de btw zouden worden vrijgesteld op de enkele grond dat zij worden verricht in het kader van het uitvoeren van dergelijke mandaten.

68 Wat in de tweede plaats de voorwaarde betreft dat diensten slechts vrijgesteld zijn indien zij worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard zijn erkend, staat vast dat EQ, die als advocaat ingeschreven is bij de balie van Luxemburg, niet valt onder het begrip „publiekrechtelijk lichaam", zodat hij enkel voor de vrijstelling in kwestie in aanmerking komt indien hij valt onder het begrip „andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend" in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

69 Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn preciseert niet 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 (zie in die zin arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punten 32 en 34).

70 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de nationale autoriteiten bij de erkenning, als instellingen van sociale aard, van organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn, overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties, verschillende factoren in aanmerking dienen 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 mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen, met name wanneer particuliere ondernemers contractuele betrekkingen met die instellingen onderhouden (arrest van 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punt 44).

71 Alleen wanneer de lidstaat de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid niet in acht heeft genomen, kan een belastingplichtige zich op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn beroepen om zich te verzetten tegen een nationale regeling die niet verenigbaar is met deze bepaling. 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 die bepaling (zie in die zin arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punten 28 en 32), zoals ook de advocaat-generaal in de punten 114 tot en met 119 van zijn conclusie heeft uiteengezet.

72 In casu moet, gelet op de vragen van de verwijzende rechter, ten eerste worden benadrukt dat de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn niet alleen is onderworpen aan een voorwaarde inzake de sociale aard van de betrokken diensten, maar bovendien – zoals in punt 58 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht – beperkt is tot diensten verricht door organisaties die als instellingen van sociale aard zijn erkend. Het zou onverenigbaar zijn met deze dubbele voorwaarde wanneer het lidstaten vrij zou staan om particuliere entiteiten met winstoogmerk aan te merken als instellingen van sociale aard louter omdat deze entiteiten ook diensten van sociale aard verrichten (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., C-543/14, EU:C:2016:605, punten 61 en 63).

73 Ten tweede staat het feit dat de betrokken dienstverrichter een natuurlijke persoon is en met zijn activiteit winst nastreeft, niet eraan in de weg dat wordt erkend dat deze persoon de hoedanigheid van instelling van sociale aard in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn heeft. Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat het begrip „organisaties die […] als instellingen van sociale aard worden erkend" in beginsel ruim genoeg is om ook particuliere entiteiten met een winstoogmerk, daaronder begrepen natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, te omvatten, voor zover deze laatste ook geïndividualiseerde entiteiten zijn die een bijzondere taak verrichten (zie in die zin arresten van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, punten 17 en 18; 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk, C-492/08, EU:C:2010:348, punten 36 en 37, en 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 57).

74 Uit de aan het Hof verstrekte informatie blijkt overigens niet dat het Groothertogdom Luxemburg zich heeft beroepen op de in artikel 133, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om te weigeren de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn toe te kennen aan instellingen die systematisch het maken van winst beogen, zodat deze lidstaat de belastingplichtige die deze vrijstelling wenst, niet kan tegenwerpen dat eventueel een dergelijk doel wordt nagestreefd.

75 Bij deze beperking op de regel van niet-onderwerping gaat het immers slechts om een mogelijkheid en een lidstaat die heeft nagelaten de daartoe de noodzakelijke maatregelen te treffen, kan zich niet op zijn eigen nalatigheid beroepen om een belastingplichtige het voordeel van een vrijstelling te weigeren waarop deze krachtens de btw-richtlijn rechtmatig aanspraak kan maken (zie in die zin arrest van 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punt 60). De toepassing van die beperking in dat geval zou bovendien voorbijgaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit en een verschillende behandeling op het gebied van btw met zich brengen naargelang de entiteiten die ze verrichten al dan niet het maken van winst beogen (zie in die zin arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 42).

76 Ten derde is de door de dienstverrichter gekozen exploitatievorm weliswaar niet irrelevant voor de erkenning van een dienstverrichter als instelling van sociale aard, aangezien hij niet onverenigbaar mag blijken te zijn met de kwalificatie als „instelling van sociale aard", maar dat neemt niet weg dat de lidstaten een dergelijke erkenning niet kunnen weigeren zonder nauwkeurig onderzoek van de concrete omstandigheden van het geval, teneinde na te gaan of die omstandigheden de sociale aard van de door een dergelijke dienstverrichter geëxploiteerde

onderneming kunnen aantonen, en dat, indien deze sociale aard bewezen is en voor zover deze dienstverrichter diensten verricht die nauw verbonden zijn met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, zij bijgevolg vallen onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

77 Wat concreet de omstandigheid betreft dat de betrokken diensten in casu zijn verricht door een bij de balie ingeschreven advocaat, zij opgemerkt dat het Hof inderdaad heeft geoordeeld dat, gelet op de globaal beschouwde doelstellingen en het gebrek aan duurzaamheid van een eventueel sociaal engagement, de beroepsgroep van advocaten en procureurs in het algemeen niet kan worden geacht van sociale aard te zijn (arrest van 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., C-543/14, EU:C:2016:605, punt 62).

78 Uit deze rechtspraak volgt echter niet dat een belastingplichtige die handelingen verricht die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, in alle omstandigheden en a priori kan worden uitgesloten van de mogelijkheid om als instelling van sociale aard te worden erkend op de enkele grond dat hij tot de in het vorige punt van dit arrest omschreven beroepsgroep behoort, zonder dat is onderzocht of hij zijn onderneming exploiteert onder voorwaarden die een erkenning als instelling van sociale aard in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn rechtvaardigen. Een dergelijke benadering zou overigens in strijd kunnen zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit, zoals ook de advocaat-generaal in de punten 90 en 95 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt.

79 Ook al kan de beroepsgroep van advocaten in haar algemeenheid niet worden geacht een sociaal karakter te hebben, is het immers niet uitgesloten dat in een concreet geval een advocaat die diensten verricht die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid blijk geeft van een duurzaam sociaal engagement en zich, gelet op de elementen die in aanmerking moeten worden genomen om de sociale aard van zijn onderneming aan te tonen, zich alleen onderscheidt van andere natuurlijke of rechtspersonen die dergelijke diensten verrichten doordat hij als advocaat bij de balie is ingeschreven.

80 In een dergelijk geval is de enkele hoedanigheid van advocaat van de dienstverrichter een louter formeel element dat geen afbreuk kan doen aan de sociale aard van zijn onderneming.

81 Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om, gelet op alle andere relevante omstandigheden van het bij hem aanhangige geding, te onderzoeken of het Groothertogdom Luxemburg de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden door niet te voorzien in de mogelijkheid voor een dienstverrichter die zich in een situatie als die van verzoeker in het hoofdgeding bevindt, om voor zijn onderneming te worden erkend als instelling van sociale aard. Alleen indien deze lidstaat deze grenzen heeft overschreden, staat het aan de verwijzende rechter om zelf een dergelijke erkenning te verlenen voor de periode die in het hoofdgeding aan de orde is, door in voorkomend geval de materiële of procedurele bepalingen van nationaal recht die zich tegen die verlening verzetten, buiten toepassing te laten.

82 Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, moet worden opgemerkt dat, onder voorbehoud van verificatie door deze rechter, een aantal gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt in zekere mate relevant lijken te zijn voor het onderzoek of verzoeker in het hoofdgeding, ondanks zijn hoedanigheid van advocaat, blijk heeft gegeven van een duurzaam sociaal engagement in het kader van de exploitatie van zijn onderneming tijdens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode.

83 In dit verband kan de omstandigheid in aanmerking worden genomen dat de betrokkene zijn handelingen, waarvan in elk geval een deel van sociale aard lijkt te zijn, heeft verricht in het kader van beschermingsmandaten die hem krachtens de diverse beschermingsregelingen waarin het Luxemburgse recht voorziet zijn toevertrouwd door een rechterlijke autoriteit die overigens toezicht uitoefent op de uitvoering ervan. Een dergelijke omstandigheid wijst er immers niet alleen op dat de betrokken dienstverrichter verplicht is deze handelingen te verrichten overeenkomstig de specifieke wettelijke bepalingen die dienaangaande in het Luxemburgse recht zijn vastgesteld, maar ook dat hij pas kan optreden nadat de bevoegde rechterlijke autoriteit een uitdrukkelijke beslissing heeft genomen om de personen aan te wijzen die belast zijn met het verrichten van de diensten op het gebied van maatschappelijk werk en de sociale zekerheid.

84 Voorts kan het eveneens relevant zijn dat de vergoeding voor de betrokken handelingen steeds wordt vastgesteld onder toezicht van deze rechterlijke autoriteit (zie in die zin arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punt 38), en dat deze vergoeding in geval van behoeftigheid van de begunstigde door de staat ten laste kan worden genomen.

85 Tevens zij eraan herinnerd dat het Hof met betrekking tot het geval van een verpleegster met een eenmanszaak die zich beriep op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, reeds heeft geoordeeld dat een lidstaat in beginsel zonder de grenzen van de hem in dat verband verleende beoordelingsbevoegdheid te overschrijden, kan eisen dat de medische en farmaceutische kosten van een dergelijke belastingplichtige in ten minste twee derde van de gevallen geheel of gedeeltelijk worden gedragen door de wettelijke socialezekerheidsinstellingen en instellingen voor maatschappelijk werk, opdat deze dienstverrichter erkend kan worden als instelling van sociale aard (zie naar analogie arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punten 10 en 35-37).

86 Evenzo staat niets eraan in de weg dat de betrokken lidstaat de toekenning van een dergelijke erkenning afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de dienstverrichter daartoe bepaalde procedurele stappen neemt, aangezien dergelijke stappen de betrokken autoriteiten in staat kunnen stellen om na te gaan of deze dienstverrichter een sociaal karakter heeft. Het Luxemburgse recht lijkt geen dergelijke stappen voor te schrijven voor de vrijstelling waarin de nationale bepaling tot omzetting van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn voorziet, hetgeen evenwel aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

87 Bij de toepassing van dergelijke voorwaarden moet echter het beginsel van fiscale neutraliteit in acht worden genomen. Derhalve moet in het hoofdgeding worden nagegaan of andere belastingplichtigen, waaronder verenigingen zonder winstoogmerk, in soortgelijke omstandigheden als de situatie van verzoeker in het hoofdgeding reeds een dergelijke erkenning genieten. Daarover hebben verzoeker in het hoofdgeding en de Luxemburgse regering in hun schriftelijke antwoorden op de vragen van het Hof uiteenlopende standpunten ingenomen.

88 Gelet op een en ander dient op de vijfde tot en met de zevende vraag te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat diensten die worden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen en ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, „diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" vormen, en dat niet is uitgesloten dat een advocaat die dergelijke diensten van sociale aard verricht, voor de onderneming die hij exploiteert en binnen de grenzen van die diensten kan worden erkend als instelling van sociale

aard, waarbij een dergelijke erkenning echter slechts dwingend door een rechterlijke autoriteit moet worden verleend indien de betrokken lidstaat door deze erkenning te weigeren de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid ter zake heeft overschreden.

Achtste vraag

89 Met zijn achtste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen zich ertegen verzet dat de belastingdienst bepaalde handelingen die betrekking hebben op een afgelopen tijdvak, aan de btw onderwerpt wanneer deze dienst gedurende meerdere jaren de btw-aangiften van de belastingplichtige, waarin handelingen van dezelfde aard niet in de belastbare handelingen waren opgenomen, heeft aanvaard, en de belastingplichtige de verschuldigde btw niet kan terugvorderen van degenen die de vergoedingen voor deze handelingen hebben betaald.

90 Er zij aan herinnerd dat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen toekomt aan iedere justitiabele bij wie een administratieve autoriteit met door haar gedane precieze toezeggingen gegronde verwachtingen heeft gewekt (arrest van 5 maart 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punt 44).

91 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat de Luxemburgse belastingdienst, na sinds 2004 te hebben aanvaard dat de door EQ verrichte handelingen niet werden belast, deze praktijk ten aanzien van EQ bij zijn naheffingsaanslag van 19 januari 2018 voor de vanaf 2014 verrichte handelingen heeft gewijzigd door voor handelingen van dezelfde aard betaling van btw te vorderen.

92 De enkele aanvaarding – zelfs gedurende meerdere jaren – door de Luxemburgse belastingdienst van de door EQ ingediende btw-aangiften, die niet de bedragen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen omvatten, geldt evenwel niet als een precieze toezegging van deze dienst dat de btw niet op deze handelingen hoefde te worden toegepast, en kan bij deze belastingplichtige dus geen gewettigd vertrouwen doen ontstaan dat de betrokken handelingen niet belastbaar zijn.

93 Wat voorts het door de verwijzende rechter aangehaalde geval betreft, waarin de dienstverrichter diensten heeft verricht zonder de door hem verschuldigde btw te innen, en hij niet in staat zou zijn de later door de belastingdienst gevorderde btw terug te vorderen van degenen die deze diensten hebben betaald, moet, indien dit geval zich voordoet, worden aangenomen dat de verschuldigde btw al is begrepen in de uit dien hoofde door de dienstverrichter ontvangen vergoedingen, zodat de inning van de btw verenigbaar is met het basisbeginsel van de btw-richtlijn volgens hetwelk het btw-stelsel beoogt enkel de eindverbruiker te belasten (zie in die zin arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punten 34, 42 en 43).

94 Gelet op een en ander moet op de achtste vraag worden geantwoord dat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst bepaalde handelingen die betrekking hebben op een afgelopen tijdvak, aan de btw onderwerpt wanneer deze dienst gedurende meerdere jaren de btw-aangiften van de belastingplichtige, waarin handelingen van dezelfde aard niet in de belastbare handelingen waren opgenomen, heeft aanvaard, en de belastingplichtige de verschuldigde btw niet kan terugvorderen van degenen die de vergoedingen voor deze handelingen hebben betaald, aangezien deze btw dan wordt geacht in de reeds betaalde vergoedingen te zijn begrepen.

Kosten

95 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat als economische activiteit in de zin van deze bepaling moeten worden aangemerkt, diensten die worden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen en ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, waarvan de uitvoering door een rechterlijke autoriteit krachtens de wet aan de dienstverrichter is opgedragen en waarvan de vergoeding door diezelfde autoriteit forfaitair of op basis van een beoordeling van geval tot geval wordt vastgesteld, onder andere rekening houdend met de financiële situatie van de handelingsonbekwame persoon, waarbij deze vergoeding in geval van behoeftigheid van die persoon bovendien ten laste kan komen van de staat, wanneer deze diensten worden verricht onder bezwarende titel, de dienstverrichter er duurzaam opbrengsten uit verkrijgt en het algehele niveau van de vergoeding voor deze activiteit wordt bepaald aan de hand van criteria die beogen te garanderen dat de bedrijfskosten van de dienstverrichter worden gedekt.**

2) **Artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat diensten die worden verricht ten behoeve van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen en ertoe strekken hen te beschermen bij burgerlijke handelingen, „diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" vormen, en dat niet is uitgesloten dat een advocaat die dergelijke diensten van sociale aard verricht, voor de onderneming die hij exploiteert en binnen de grenzen van die diensten kan worden erkend als instelling van sociale aard, waarbij een dergelijke erkenning echter slechts dwingend door een rechterlijke autoriteit moet worden verleend indien de betrokken lidstaat door deze erkenning te weigeren de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid ter zake heeft overschreden.**

3) **Het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen verzet zich er niet tegen dat de belastingdienst bepaalde handelingen die betrekking hebben op een afgelopen tijdvak, aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) onderwerpt wanneer deze dienst gedurende meerdere jaren de btw-aangiften van de belastingplichtige, waarin handelingen van dezelfde aard niet in de belastbare handelingen waren opgenomen, heeft aanvaard, en de belastingplichtige de verschuldigde btw niet kan terugvorderen van degenen die de vergoedingen voor deze handelingen hebben betaald, aangezien deze btw dan wordt geacht in de reeds betaalde vergoedingen te zijn begrepen.**

ondertekeningen