Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 15 april 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Ekonomisk verksamhet – Tillhandahållande av tjänster mot ekonomisk ersättning – Artiklarna 2.1 c och 9.1 – Undantag från skatteplikt – Artikel 132.1 g – Tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete – Tjänster som utförs av en advokat inom ramen för uppdrag som syftar till att skydda myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga – Organ som har erkänts vara av social karaktär”

I mål C-846/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal d’arrondissement (Luxembourg) (Distriktsdomstolen i Luxemburg) genom beslut av den 20 november 2019, som inkom till domstolen den 21 november 2019, i målet

EQ

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal (referent) samt domarna N. Wahl, F. Biltgen, L.S. Rossi och J. Passer,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Luxemburgs regering, genom C. Schiltz och T. Uri, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, inledningsvis genom R. Lyal och N. Gossement, därefter genom R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 januari 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: franska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 9.1 och 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan EQ och Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Myndigheten för registrering, offentlig egendom och mervärdesskatt) (Luxemburg) (nedan kallad den luxemburgska skattemyndigheten) angående påförande av mervärdesskatt på tjänster som en advokat tillhandahållit inom ramen för uppdrag avseende skydd av myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga, vilka advokaten anförtrotts av behörig domstol med stöd av lag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 9.1 i detta direktiv anges följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Enligt artikel 24.1 i nämnda direktiv gäller följande:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

6 Artikel 25 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Ett tillhandahållande av tjänster kan bland annat utgöras av någon av följande transaktioner:

a) Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

b) Åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation.

c) Utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.”

7 I artikel 73 i direktivet anges följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

8 Artikel 131 i det nämnda direktivet är den enda artikeln i kapitel 1, med rubriken ”Allmänna bestämmelser”, i avdelning IX, med rubriken ”Undantag från skatteplikt”. Denna artikel har följande lydelse:

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

9 Kapitel 2 i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” och innehåller artiklarna 132–134.

10 Enligt artikel 132.1 g i detta direktiv ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

11 I artikel 133 första stycket a i direktivet anges följande:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.”

12 I artikel 134 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

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

Luxemburgsk rätt

13 I artikel 4.1 i lagen av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt föreskrivs, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), följande:

”Med beskattningsbar person enligt artikel 2 avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt och regelbundet utför transaktioner som omfattas av en ekonomisk verksamhet av något slag, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat. …”

14 Artikel 5 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som syftar till att vinna intäkter, däribland verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift, jordbruksverksamhet, verksamheter inom fria yrken samt verksamheter som innebär utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.”

15 Följande anges i artikel 15.1 i denna lag:

”1. Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans, gemenskapsinternt förvärv eller import av en vara.

En sådan transaktion kan bestå i överlåtelse av immateriella tillgångar, åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation och i utförande av tjänster enligt lag eller på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn.

…”

16 Artikel 44.1 i o i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Följande undantas från skatteplikt, med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning:

…

o) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till social trygghet, socialt bistånd eller folkhälsan vilka utförs av offentligrättsliga organ, ömsesidiga sjukkassor, offentliga eller allmännyttiga organ, vårdinrättningar, ålderdomshem, vårdhem inom gerontologi och geriatrik, sjukhus eller välgörenhetsorganisationer samt andra liknande institutioner inom den privata sektorn vars sociala karaktär har erkänts av de behöriga myndigheterna,

…”

17 I artikel 3 i den storhertigliga förordningen av den 23 december 1982 om villkoren för utseende av förvaltare föreskrivs följande:

”Domstolen med behörighet att avgöra förvaltarskapsfrågor får bevilja förvaltaren en ersättning vars belopp eller beräkningssätt den ska fastställa genom motiverat beslut, med beaktande av förmögenhetsförhållandena för personen med nedsatt rättshandlingsförmåga.

Denna ersättning utgörs antingen av ett fast belopp, av en andel av inkomsten för personen med nedsatt rättshandlingsförmåga eller av ett arvode vars storlek beror på de uppgifter som utförs.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 EQ är advokat och medlem av Luxemburgs advokatsamfund (Luxemburg) sedan år 1994. Sedan år 2004 är han verksam som företrädare för myndiga personer, i egenskap av ombud, god man och förvaltare.

19 Genom beslut om efterbeskattning för mervärdesskatt av den 19 januari 2018 avseende åren 2014 och 2015, vilka fastställdes genom omprövningsbeslut av den 4 juni 2018, fastställde den luxemburgska skattemyndigheten ex officio de mervärdesskattebelopp som EQ skulle betala för dessa år, med utgångspunkt i antagandet att nämnda verksamhet som företrädare utgjorde mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden av tjänster.

20 EQ överklagade beslutet av den 4 juni 2018 till den hänskjutande domstolen och yrkade att detta skulle upphävas. EQ gjorde bland annat gällande att den verksamhet som han under den omtvistade perioden bedrivit avseende skydd av myndiga personer inte utgjorde ekonomisk verksamhet, att denna verksamhet under alla omständigheter var undantagen från mervärdesskatteplikt enligt den nationella bestämmelse genom vilken artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet införlivats och att den luxemburgska skattemyndigheten från år 2004 till och med år 2013 hade medgett att nämnda verksamhet inte omfattades av mervärdesskatteplikt, vilket medförde att det skulle strida mot principen om skydd för berättigade förväntningar att nu påföra mervärdesskatt för denna verksamhet vad gäller åren 2014 och 2015.

21 EQ gjorde dessutom gällande att den luxemburgska skattemyndighetens ståndpunkt strider mot den ståndpunkt som intagits av det luxemburgska justitieministeriet, som ansvarar för betalningen av arvoden till ombud som har getts i uppdrag att skydda myndiga personer när dessa saknar tillräckliga medel, enligt vilken de belopp som erhålls för dessa uppdrag inte är mervärdesskattepliktiga.

22 Den luxemburgska skattemyndigheten bestred dessa argument. Den gjorde för det första gällande att de tjänster som EQ tillhandahåller för att skydda myndiga personer utgör ekonomisk verksamhet, eftersom EQ utför dessa tjänster inom ramen för sin yrkesverksamhet som advokat och han får en betydande inkomst därav. För det andra hävdade den att dessa tjänster, under de aktuella omständigheterna, inte kunde vara undantagna från skatteplikt enligt den nationella bestämmelse genom vilken artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet har införlivats, eftersom det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen inte kan åberopas av en person som utövar advokatyrket och inte uppfyller kravet på att vara ett organ av social karaktär.

23 Den hänskjutande domstolen har förklarat att behoven hos de myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga – det vill säga personer vars mentala förmågor påverkats till följd av sjukdom, funktionshinder eller åldersbetingad svaghet – tillgodoses genom olika skyddssystem, däribland godmanskap och förvaltarskap, som gör det möjligt att ge råd och att övervaka eller företräda dessa personer vid utförande av civilrättsliga handlingar och som ger tredje man förvaltnings- och representationsbefogenheter. När ett förfarande för tillämpning av dessa skyddssystem inleds kan domstolen för förvaltarskapsfrågor komma att utse ett särskilt ombud, i avvaktan på ett beslut om vilket skyddssystem som ska tillämpas, samt ett ad hoc-ombud om det föreligger en intressekonflikt. Det är i praktiken särskilt familjemedlemmar, men även andra personer såsom advokater, som utses till god man, förvaltare, särskilt ombud eller ad hoc-ombud.

24 Den hänskjutande domstolen har för det första, vad gäller frågan huruvida den aktuella verksamheten utgör ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, som utförs mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktivet, angett att den ersättning som avses i artikel 3 i den storhertigliga förordningen av den 23 december 1982 om villkor för utseende av förvaltare faktiskt utgör en ekonomisk ersättning som har samband med denna verksamhet.

25 Trots att de tjänster som tillhandahållits i det förvarande fallet i alla avseenden liknar en ekonomisk verksamhet, är den hänskjutande domstolen osäker på innebörden av vad EU-domstolen slagit fast i sin praxis (se, bland annat, dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32), om att ett tillhandahållande av tjänster endast är skattepliktigt om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. På området för skydd av myndiga personer finns det nämligen ett trepartsförhållande mellan tjänsteleverantören, mottagaren, det vill säga den skyddade myndiga personen, och den rättsliga myndighet som har gett tjänsteleverantören ett förvaltaruppdrag. Det skulle i detta sammanhang även kunna ha betydelse att ersättningen till tjänsteleverantören ska betalas av staten, för det fall den skyddade myndiga personen saknar tillräckliga medel.

26 Vad vidare gäller ersättningens storlek framgår det visserligen av domstolens praxis att det saknar betydelse att en ekonomisk transaktion utförs till ett pris som understiger självkostnadspriset, men det förefaller även framgå av denna rättspraxis att ersättningen ska fastställas i förväg och täcka tjänsteleverantörens löpande kostnader (se, bland annat, dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 38). I förevarande fall fastställs ersättningen till tjänsteleverantören från fall till fall av den behöriga domstolen, på grundval av mottagarens förmögenhetsförhållanden, vilket innebär att ersättningen inte fastställs i förväg och inte nödvändigtvis under alla omständigheter täcker tjänsteleverantörens löpande kostnader.

27 Vad därefter gäller frågan huruvida den aktuella verksamheten är undantagen från mervärdesskatteplikt, har den hänskjutande domstolen att pröva dels huruvida denna verksamhet omfattas av begreppet ”hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”, i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, dels huruvida EQ skulle kunna omfattas av begreppet ”organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” i denna bestämmelse, samt enligt vilket förfarande och av vilken myndighet ett sådant erkännande ska meddelas.

28 Den hänskjutande domstolen önskar slutligen få klarhet i huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar är tillämplig under sådana omständigheter som dem i förevarande fall. Den har i detta sammanhang bland annat angett att när den luxemburgska skattemyndigheten meddelar den beskattningsbara personen, efter att vederbörande har genomfört transaktionerna i fråga, att den avser att frångå sin tidigare ståndpunkt att dessa transaktioner inte är mervärdesskattepliktiga, befinner sig den beskattningsbara personen i en situation där denne inte har kunnat ta ut mervärdesskatt av mottagarna av tjänsterna. Den beskattningsbara personen är således skyldig att betala de belopp som staten kräver i mervärdesskatt ur sitt eget kapital.

29 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal d’arrondissement (Luxembourg) (Distriktsdomstolen i Luxemburg) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 [andra stycket] i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det omfattar, eller inte omfattar, tillhandahållande av tjänster inom ramen för ett trepartsförhållande där tjänsteleverantören har fått uppdraget av en enhet som inte är identisk med mottagaren av tjänsterna?

2) Är svaret på den första frågan beroende av huruvida tjänsterna tillhandahålls inom ramen för ett uppdrag som getts av en oberoende rättslig myndighet?

3) Är svaret på den första frågan beroende av huruvida tjänsteleverantörens ersättning betalas av mottagaren av tjänsterna eller av den stat till vilken den enhet som har gett tjänsteleverantören uppdraget hör?

4) Ska begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 [andra stycket] i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det omfattar, eller inte omfattar, tillhandahållandet av tjänsterna när tjänsteleverantörens ersättning inte är obligatorisk enligt lag och, när ersättning

betalas, ersättningens [storlek] fastställs genom en bedömning i det enskilda fallet, … och alltid beror på tjänstemottagarens förmögenhetsförhållanden samt … utgår i form av antingen ett schablonbelopp, en andel av tjänstemottagarens inkomst eller med ett belopp vars storlek beror på de tjänster som har utförts?

5) Ska begreppet ’tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete’ i artikel 132.1 g i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det omfattar, eller inte omfattar, tjänster som utförs inom ramen för ett system för skydd av myndiga personer som införts genom lag och som står under en oberoende rättslig myndighets tillsyn?

6) Ska begreppet ’organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär’ i artikel 132.1 g i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det, vad gäller erkännandet som organ av social karaktär, innebär vissa krav beträffande tjänsteleverantörernas verksamhetsform, eller beträffande huruvida tjänsteleverantörens verksamhet har ett altruistiskt syfte eller ett vinstsyfte? Eller ska begreppet ges en mer allmän tolkning som innebär att det genom andra kriterier eller villkor begränsar tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 g, eller räcker det med att det utförs tjänster ’med … anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete’ för att det aktuella organet ska kunna tillskrivas en social karaktär?

7) Ska begreppet ’organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär’ i artikel 132.1 g i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det krävs ett förfarande för erkännande som bygger på en förutbestämd procedur och förutbestämda kriterier, eller kan ett ad hoc-erkännande ske från fall till fall, i förekommande fall av en rättslig myndighet?

8) Tillåter principen om skydd för berättigade förväntningar, såsom [EU-domstolen] har tolkat den i sin praxis, att den myndighet som ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt kräver att en beskattningsbar person betalar mervärdesskatt för ekonomiska transaktioner som hänför sig till en redovisningsperiod som är avslutad vid tidpunkten för myndighetens beskattningsbeslut, när denna myndighet före den perioden, under en längre tid, har godtagit de mervärdesskattedeklarationer från denna beskattningsbara person i vilka ekonomiska transaktioner av samma slag inte tagits upp som mervärdesskattepliktiga transaktioner? Är denna möjlighet för den myndighet som ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt underställd vissa villkor?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Prövning av frågorna 1-4

30 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna 1-4, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ekonomisk verksamhet i denna bestämmelse omfattar tillhandahållande av tjänster till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som syftar till att skydda dem vid utförande av civilrättsliga handlingar, när en rättslig myndighet med stöd av lag gett tjänsteleverantören i uppdrag att utföra dessa tjänster och ersättningen för dessa fastställs av samma myndighet antingen med ett schablonbelopp eller på grundval av en bedömning i det enskilda fallet med beaktande av bland annat tjänstemottagarens förmögenhetsförhållanden, varvid ersättningen kan betalas av staten för det fall att tjänstemottagaren saknar tillräckliga medel.

31 Det ska härvidlag erinras om att även om det i mervärdesskattedirektivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, är det endast verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna skatt (dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

32 Domstolen har i detta avseende preciserat att en verksamhet kan kvalificeras som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet endast om den motsvarar någon av de transaktioner som avses i artikel 2.1 i detta direktiv (dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 21).

33 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, vilken rör beskattningsbara transaktioner, ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap bli föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 9.1 första stycket i detta direktiv avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 21).

34 Det ska således för det första fastställas huruvida sådan verksamhet som den som är aktuell i det nationella målet, vilken den hänskjutande domstolen har kvalificerat som tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, sker mot ersättning, såsom krävs enligt denna bestämmelse.

35 Även om det i sista hand ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna prövning, ankommer det likväl på EU-domstolen att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 27).

36 För att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna kvalificeras som en transaktion som sker mot ersättning krävs enligt fast rättspraxis endast att det finns ett direkt samband mellan detta tillhandahållande och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande inom ramen för vilket det sker ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (dom av den 29 oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 32).

37 I förevarande fall framgår det av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen att EQ faktiskt erhöll utbetalningar inom ramen för fullgörandet av de förvaltnings- och representationsuppdrag som denne hade anförtrotts.

38 Den hänskjutande domstolen har emellertid för det första påpekat att EQ inte har anförtrotts utförandet av dessa tjänster av mottagarna av tjänsterna, utan av den behöriga myndigheten med stöd av lagstiftning som syftar till att skydda myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga vid utförandet av civilrättsliga handlingar.

39 EU-domstolen har emellertid redan slagit fast att den omständigheten att en verksamhet består i utförandet av uppgifter som tilldelats och reglerats genom lag och att verksamheten bedrivs i allmänintresse, saknar relevans för bedömningen av huruvida verksamheten utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 42). I artikel 25 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs nämligen uttryckligen att ett tillhandahållande av tjänster kan bestå i utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.

40 Vad för det andra gäller frågan huruvida det i detta sammanhang är relevant att ersättningen för tjänsterna kan komma att betalas av staten, när mottagarna av de tjänster som är aktuella i det nationella målet saknar tillräckliga medel, ska det erinras om att det för att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna anses ske ”mot ersättning” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, inte

krävs, vilket även framgår av artikel 73 i direktivet, att ersättningen för tjänsten erhålls direkt från mottagaren av denna, utan ersättningen kan även erhållas från tredje man (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 34).

41 Vad för det tredje gäller metoden för fastställande av ersättningen för sådana tjänster som dem EQ tillhandahållit, framgår det av de förklaringar som den hänskjutande domstolen har lämnat samt av EQ:s och den luxemburgska regeringens skriftliga svar på de frågor som EU-domstolen har ställt i detta avseende, vilkas riktighet det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, att denna ersättning fastställs av den behöriga rättsliga myndigheten på begäran av tjänsteleverantören, på grundval av en bedömning i det enskilda fallet och med beaktande av förmögenhetsförhållandena för personen med nedsatt rättshandlingsförmåga, och att tjänsteleverantören regelbundet ska redovisa sina transaktioner för denna myndighet. Det framgår dessutom att ersättningen i allmänhet består av ett månatligt schablonbelopp för det löpande tillvaratagandet av den berörda personens angelägenheter och, i förekommande fall, ett belopp för ytterligare tjänster, varvid sistnämnda belopp i princip fastställs på grundval av antalet nedlagda timmar. Den på detta sätt beräknade ersättningen motsvarar inte nödvändigtvis i samtliga fall det verkliga värdet av de tillhandahållna tjänsterna.

42 Det ska i detta sammanhang för det första erinras om att den omständigheten att ersättningen för de aktuella tjänsterna utgår i form av ett schablonbelopp inte kan påverka det direkta sambandet mellan tillhandahållandet av tjänsterna och den erhållna ersättningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 37).

43 Den omständigheten att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, saknar nämligen betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion mot ersättning. Denna omständighet kan nämligen inte påverka det direkta sambandet mellan de tjänster som har tillhandahållits eller ska tillhandahållas och den ersättning som har erhållits eller ska erhållas och vars belopp har bestämts i förväg enligt tydligt fastställda kriterier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkterna 45 och 46 och där angiven rättspraxis).

44 Fastställandet av ersättningen på det sätt som beskrivits ovan, allteftersom tjänsteleverantören i fråga bedriver sin verksamhet och lämnar in de avräkningar som hänför sig till denna till den behöriga rättsliga myndigheten, innebär inte på något sätt att det sålunda fastställda beloppet inte kan anses ha fastställts i förväg enligt tydligt fastställda kriterier, i enlighet med den rättspraxis som angetts i föregående punkt, förutsatt att metoden för fastställande av ersättningen är förutsebar och kan säkerställa att tjänsteleverantören i princip erhåller betalning för dessa tjänster.

45 Mot bakgrund av det ovan anförda förefaller det således inte som om de omständigheter som den hänskjutande domstolen har angett ger anledning att betvivla att de aktuella tjänsterna har tillhandahållits mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

46 Det krävs dock dessutom att det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet omfattas av begreppet ”ekonomisk verksamhet” i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

47 Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så, att det omfattar alla verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Det framgår av domstolens praxis att denna definition visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, i den meningen att verksamheten bedöms i sig, oberoende av dess syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet således som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen (dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

48 Av domstolens praxis framgår vidare att man vid bedömningen av huruvida ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske mot ersättning på ett sådant sätt att denna verksamhet ska kvalificeras som ekonomisk verksamhet ska undersöka samtliga de omständigheter under vilka verksamheten har genomförts (dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 29).

49 Det kan i detta sammanhang, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, utgöra en relevant faktor att nivån på ersättningen bestämts enligt kriterier som säkerställer att ersättningen är tillräcklig för att täcka tjänsteleverantörens löpande kostnader (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 38 och där angiven rättspraxis). Mer allmänt kan även intäkternas belopp och andra omständigheter, såsom antalet kunder, vara relevanta faktorer vid denna bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 31).

50 Mot bakgrund av de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har hänvisat till förefaller EQ:s verksamhet vara av fortlöpande karaktär. Såsom framgår av punkt 45 ovan förefaller det dessutom stå klart att EQ:s verksamhet utförs mot ersättning. Den hänskjutande domstolen har emellertid förklarat att den är osäker på huruvida så är fallet, med anledning av att de tjänster som tjänsteleverantören tillhandahåller inte nödvändigtvis och under alla omständigheter ersätts med ett belopp som säkerställer att dennes löpande kostnader täcks.

51 Den omständigheten att varje tillhandahållande av tjänster, sett för sig, inte ersätts enligt en nivå som motsvarar de kostnader som detta tillhandahållande har medfört är emellertid inte tillräcklig för att verksamheten som helhet ska anses inte ersättas enligt kriterier som säkerställer att tjänsteleverantörens löpande kostnader täcks.

52 I förevarande fall förefaller det, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, som om det nationella målet skiljer sig från de mål som avgjordes genom domen av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50), och domen av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33). Domstolen fann i de sistnämnda domarna att det inte förelåg någon ekonomisk verksamhet, bland annat på grund av att de belopp som mottagarna av de aktuella tjänsterna betalade endast var avsedda att täcka en mycket liten del av tjänsteleverantörernas totala löpande kostnader.

53 I det nu aktuella målet finns det nämligen ingenting som tyder på att nivån på EQ:s intäkter från dennes verksamhet skulle vara otillräcklig i förhållande till dennes löpande kostnader. Vidare kan resultatet av den berörda verksamheten inte i sig vara avgörande för den bedömning av den aktuella verksamhetens ekonomiska karaktär som avses i punkt 48 ovan. Vid denna bedömning ska nämligen samtliga villkor under vilka verksamheten genomförs beaktas (se, analogt, dom av den 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 29).

54 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning förefaller det följaktligen inte som om den verksamhet som EQ bedrivit saknar ekonomisk karaktär.

55 Mot denna bakgrund ska frågorna 1-4 besvaras enligt följande: Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ekonomisk verksamhet i denna bestämmelse omfattar tillhandahållande av tjänster till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som syftar till att skydda dem vid utförande av civilrättsliga handlingar, när en rättslig myndighet med stöd av lag gett tjänsteleverantören i uppdrag att utföra dessa tjänster och ersättning för dessa fastställs av samma myndighet antingen med ett schablonbelopp eller på grundval av en bedömning i det enskilda fallet med beaktande av bland annat tjänstemottagarens förmögenhetsförhållanden, varvid ersättningen kan betalas av staten för det fall att tjänstemottagaren saknar tillräckliga medel, under förutsättning att

dessa tjänster tillhandahålls mot ersättning och tjänsteleverantören fortlöpande vinner intäkter från verksamheten och den totala ersättningsnivån för denna verksamhet bestäms i enlighet med kriterier som syftar till att säkerställa att tjänsteleverantörens löpande kostnader täcks.

Frågorna 5-7

56 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna 5-7, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas dels så, att begreppet ”tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” omfattar tjänster som tillhandahålls till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som syftar till att skydda dessa personer vid utförandet av civilrättsliga handlingar, dels så, att en advokat som tillhandahåller sådana tjänster kan bli föremål för ett erkännande som ett organ av social karaktär i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, med avseende på det företag som denne driver.

57 Det ska inledningsvis erinras om att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning. Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med de krav som följer av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan (dom av den 12 mars 2015, ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17).

58 Såsom framgår av ordalydelsen i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet är det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse tillämpligt på tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor som dels har ”nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”, dels tillhandahålls av ”offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär”.

59 Villkoret att tillhandahållandet av tjänster ska ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ska tolkas mot bakgrund av artikel 134 a i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken det under alla omständigheter krävs att leveranserna av varor eller tillhandahållandena av tjänster är absolut nödvändiga för att transaktioner avseende hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ska kunna utföras (dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 31).

60 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att de aktuella tjänsterna utförs med stöd av olika regelsystem i luxemburgsk rätt som syftar till att bistå myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga vid utförandet av civilrättsliga handlingar. Det kan konstateras att dessa personer enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga när deras mentala förmågor har påverkats till följd av sjukdom, funktionshinder eller åldersbetingad svaghet. Enligt dessa system kan en behörig domstol ge en tredje man uppdrag avseende förvaltning och, i förekommande fall, representation med avseende på en person med nedsatt rättshandlingsförmåga, i fråga om utförande av civilrättsliga handlingar och förvaltning av dennes tillgångar. Sådana uppdrag kan bland annat ges till familjemedlemmar till personen med nedsatt rättshandlingsförmåga, socialassistenter, ideella föreningar eller advokater.

61 Av de skriftliga svar som EQ och den luxemburgska regeringen har lämnat på de frågor som domstolen har ställt i detta avseende framgår mer specifikt att när en advokat tilldelas ett sådant uppdrag ankommer det i allmänhet på denne att tillhandahålla personen med nedsatt rättshandlingsförmåga flera olika tjänster, såsom de som sammanfattats i punkterna 52–57 i

generaladvokatens förslag till avgörande. Dessa tjänster omfattar dels tjänster avseende civilrättsliga handlingar vilka syftar till att tillvarata den berörda personens löpande angelägenheter och förvalta dennes tillgångar, dels tjänster av juridisk karaktär.

62 Även om mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon definition av begreppet ”hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”, som bland annat används i artikel 132.1 g i direktivet, har domstolen redan slagit fast att sådana tjänster avseende omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation i princip har nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 44).

63 På samma sätt ska även tjänster som tillhandahålls personer som befinner sig i en psykisk behovssituation och som är avsedda att skydda dem vid utförandet av civilrättsliga handlingar betraktas som tjänster med nära anknytning till sådant arbete, när dessa personer inte själva kan utföra sådana handlingar utan att riskera att skada sina egna ekonomiska eller andra intressen, eftersom just denna risk har motiverat att de förklarats ha nedsatt rättshandlingsförmåga enligt lag.

64 Såsom generaladvokaten i huvudsak har påpekat i punkterna 63 och 64 i sitt förslag till avgörande är nämligen sådana tjänster – genom att de motverkar denna risk i det att de gör det möjligt att de nämnda personernas konkreta vardagliga angelägenheter, inklusive sådana som är av ekonomisk karaktär, sköts med nödvändig omsorg – absolut nödvändiga för att skydda de nämnda personerna mot handlingar som kan vara till skada för dem eller till och med äventyra deras möjlighet att leva ett drägligt liv.

65 Tjänster som utförs till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som är avsedda att skydda dessa personer vid utförandet av civilrättsliga handlingar omfattas följaktligen av begreppet ”tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

66 För det fall sådana tillhandahållanden av tjänster däremot utförs av en tjänsteleverantör som inom ramen för de uppdrag som avses i punkt 60 ovan även bedriver en mer allmän stöd- eller rådgivningsverksamhet av juridisk, ekonomisk eller annan art, såsom verksamhet som kan ha samband med den särskilda kompetensen hos en advokat, en ekonomisk rådgivare eller en fastighetsmäklare, ska det preciseras att de tillhandahållanden som sker inom ramen för sistnämnda verksamhet i princip inte omfattas av tillämpningsområdet för det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, även om de genomförs i ett sammanhang där stöd har beviljats en person som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga. Med beaktande av att detta undantag från skatteplikt ska ges en restriktiv tolkning kan sådana transaktioner nämligen inte anses vara absolut nödvändiga och ha en nära anknytning till socialt hjälparbete.

67 Denna bedömning vinner även stöd av principen om skatteneutralitet, som kommer till särskilt uttryck i artikel 134 b i mervärdesskattedirektivet och som utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande tillhandahållanden av tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 maj 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 35). Denna princip skulle åsidosättas om tjänsteleverantörer som har anförtrotts sådana skyddsuppdrag som de som är aktuella i det nationella målet inte bara genomförde transaktioner som är en del av skyddet av personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga, utan även transaktioner som liknar dem som utförs utanför sådana uppdrag och dessa transaktioner undantogs från mervärdesskatteplikt enbart av det skälet att de utförs i samband med fullgörandet av sådana uppdrag.

68 När det sedan gäller villkoret att tillhandahållandet av tjänster, för att undantas från skatteplikt, ska utföras av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär, är det ostridigt att EQ, som är en advokat som är medlem av advokatsamfundet i Luxemburg, inte omfattas av begreppet ”offentligrättsliga organ”, vilket innebär att han endast kan omfattas av det aktuella undantaget om han kan anses omfattas av begreppet ”andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

69 I artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet preciseras varken villkoren eller formerna för erkännandet av icke offentligrättsliga organ som organ av social karaktär. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rätt fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organ, varvid medlemsstaterna i detta avseende har ett utrymme för skönsmässig bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkterna 32 och 34).

70 Det framgår av domstolens praxis att det vid erkännandet av ett icke offentligrättsligt organ som ett organ av social karaktär ankommer på de nationella myndigheterna att i överensstämmelse med unionsrätten och under överinseende av de nationella domstolarna beakta en rad omständigheter. Exempel på sådana omständigheter är förekomsten av specifika bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga, det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet, den omständigheten att andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande samt att kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan, bland annat när de privata aktörerna har ingått avtal med dessa organ (dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 44).

71 Det är endast om medlemsstaten inte har hållit sig inom gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning som den beskattningsbara personen kan åberopa det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet för att motsätta sig att en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna bestämmelse tillämpas. I ett sådant fall ankommer det på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga relevanta faktorer avgöra huruvida den beskattningsbara personen ska erkännas som ett organ av social karaktär, i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 28 och 32), vilket även generaladvokaten har påpekat i punkterna 114–119 i sitt förslag till avgörande.

72 I förevarande fall ska det, med hänsyn till den hänskjutande domstolens frågor, för det första understrykas att tillämpningen av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte bara är beroende av ett villkor om att de aktuella tjänsterna ska vara av social karaktär, utan dessutom begränsas till tjänster som tillhandahålls av organ som har erkänts vara av social karaktär, såsom det erinrats om i punkt 58 ovan. Det skulle emellertid vara oförenligt med detta dubbla krav att tillåta medlemsstaterna att kvalificera privata enheter som driver verksamhet i vinstsyfte som organ av social karaktär enbart på grund av att dessa enheter även tillhandahåller tjänster av social karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., C-543/14, EU:C:2016:605, punkterna 61 och 63).

73 För det andra är den omständigheten att tjänsteleverantören i fråga är en fysisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte inte av avgörande betydelse för frågan huruvida denne ska erkännas ha social karaktär enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Domstolen har nämligen redan slagit fast att begreppet ”organ som är erkända som organ av social karaktär” i princip är tillräckligt vitt för att även inbegripa privata enheter som bedriver verksamhet i vinstsyfte, inklusive fysiska personer som driver ett företag, i den utsträckning som även dessa utgör individualiserade enheter som fullgör en särskild uppgift (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 1999, Gregg, C-216/97,

EU:C:1999:390, punkterna 17 och 18, dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike, C-492/08, EU:C:2010:348, punkterna 36 och 37, och dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 57).

74 Det framgår för övrigt inte av de uppgifter som inkommit till domstolen att Storhertigdömet Luxemburg skulle ha utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 133 första stycket a i mervärdesskattedirektivet att bland annat neka organ som systematiskt strävar efter att uppnå ett vinstsyfte det undantag från skatteplikt som avses i artikel 132.1 g i direktivet. Denna medlemsstat kan således inte mot en beskattningsbar person som vill beviljas detta undantag göra gällande att det föreligger hinder härför på grund av att denne bedriver verksamhet i vinstsyfte.

75 Denna begränsning av regeln om undantag från skatteplikt är nämligen endast fakultativ, och en medlemsstat som har underlåtit att vidta de åtgärder som krävs i detta hänseende kan inte åberopa sin underlåtenhet till stöd för att neka en beskattningsbar person ett undantag från skatteplikt, om denne enligt mervärdesskattedirektivet har rätt att göra anspråk på att beviljas sådant undantag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 60). Tillämpningen av nämnda begränsning i ett sådant fall skulle dessutom kunna strida mot principen om skatteneutralitet och medföra att de tjänster som avses i artikel 132.1 g i direktivet behandlas olika i mervärdesskattehänseende beroende på om de enheter som tillhandahåller tjänsterna har ett vinstsyfte eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 42).

76 För det tredje gäller att även om den verksamhetsform som tjänsteleverantören valt inte saknar relevans för huruvida en tjänsteleverantör ska erkännas som ett organ av social karaktär, eftersom den inte får vara oförenlig med kvalificeringen ”organ av social karaktär”, får medlemsstaterna inte neka ett sådant erkännande utan att det gjorts en noggrann prövning av de konkreta omständigheterna i det enskilda fallet, i syfte att kontrollera huruvida dessa visar att tjänsteleverantörens företag är av social karaktär. Om det är visat att företaget har social karaktär och tjänsteleverantören tillhandahåller tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, omfattas dessa tjänster av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

77 Vad konkret gäller den omständigheten att de aktuella tjänsterna i förevarande fall har tillhandahållits av en advokat som är medlem i advokatsamfundet, har EU-domstolen visserligen slagit fast att yrkesgruppen advokater inte generellt kan anses ha social karaktär, med hänsyn till de övergripande mål som eftersträvas av denna yrkesgrupp och till att deras eventuella sociala engagemang inte är stabilt (dom av den 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., C-543/14, EU:C:2016:605, punkt 62).

78 Det följer emellertid inte av denna rättspraxis att en beskattningsbar person som genomför transaktioner med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete under alla omständigheter och a priori kan uteslutas från möjligheten att erkännas som ett organ av social karaktär, enbart av det skälet att vederbörande tillhör den yrkesgrupp som anges i föregående punkt, utan att det först har prövats huruvida han eller hon driver sitt företag under sådana villkor att det är motiverat att erkänna det som organ av social karaktär i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Ett sådant tillvägagångssätt skulle för övrigt kunna strida mot principen om skatteneutralitet, vilket även generaladvokaten har påpekat i punkterna 90 och 95 i sitt förslag till avgörande.

79 Även om yrkesgruppen advokater inte generellt kan anses ha social karaktär, är det inte uteslutet att en advokat som i ett konkret fall tillhandahåller tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete uppvisar ett stabilt socialt engagemang och som, utifrån de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida hans företag är av social karaktär, skiljer sig från andra fysiska eller juridiska personer som tillhandahåller sådana tjänster endast såtillvida att personen i fråga är medlem i advokatsamfundet.

80 I ett sådant fall är tjänsteleverantörens ställning som advokat en rent formell omständighet som saknar betydelse för företagets sociala karaktär.

81 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av alla andra relevanta omständigheter i det mål som den har att avgöra, pröva huruvida Storhertigdömet Luxemburg har överskridit gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning genom att inte föreskriva en möjlighet för en tjänsteleverantör som befinner sig i en sådan situation som klaganden i det nationella målet att få sitt företag erkänt som ett organ av social karaktär. Det är endast om denna medlemsstat har överskridit dessa gränser som det ankommer på den hänskjutande domstolen att själv bevilja ett sådant erkännande avseende den period som är aktuell i det nationella målet, i förekommande fall genom att underlåta att tillämpa de materiella eller processuella bestämmelser i nationell rätt som utgör hinder för ett sådant erkännande.

82 För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar ska det emellertid, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, påpekas att ett antal uppgifter i handlingarna i målet förefaller vara av viss relevans för prövningen av huruvida klaganden trots sin ställning som advokat har uppvisat ett stabilt socialt engagemang inom ramen för driften av sitt företag under den period som är aktuell i det nationella målet.

83 I detta avseende kan för det första beaktas att den berörda personen har utfört sina transaktioner, varav åtminstone en del förefaller vara av social karaktär, inom ramen för de skyddsuppdrag som vederbörande, i enlighet med de olika skyddssystem som föreskrivs i luxemburgsk rätt, har anförtrotts av en rättslig myndighet som för övrigt utövar tillsyn över fullgörandet av uppdragen. Denna omständighet tyder nämligen inte bara på att den berörda tjänsteleverantören är skyldig att utföra dessa transaktioner i enlighet med de särskilda bestämmelserna härom i luxemburgsk rätt, utan även att han eller hon kan ingripa först efter det att den behöriga rättsliga myndigheten har fattat ett uttryckligt beslut om att utse de personer som ska ansvara för tillhandahållandet av de tjänster som omfattas av området för hjälparbete och socialt trygghetsarbete.

84 Det kan vidare vara relevant att ersättningen för de berörda transaktionerna alltid fastställs under överinseende av denna rättsliga myndighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 38) och att denna ersättning kan betalas av staten om förmånstagaren saknar tillräckliga medel.

85 Domstolen har redan, med avseende på en sjuksköterska som drev ett enmansföretag och åberopade det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, slagit fast att en medlemsstat, utan att överskrida det utrymme för skönsmässig bedömning som den har i detta sammanhang, i princip kan kräva att en sådan beskattningsbar person helt eller delvis ska stödjas av de lagstadgade organen för social trygghet i minst två tredjedelar av fallen för att denna tjänsteleverantör ska kunna erkännas ha social karaktär (se, analogt, dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 10 och 35–37).

86 Det finns inte heller något som hindrar att den berörda medlemsstaten som villkor för att bevilja ett sådant erkännande kräver att tjänsteleverantören vidtar vissa åtgärder av förfarandekaraktär för detta ändamål, eftersom sådana åtgärder kan göra det möjligt för de berörda myndigheterna att kontrollera tjänsteleverantörens sociala karaktär. När det gäller det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den nationella bestämmelse genom vilken artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet har införlivats, förefaller det emellertid som om luxemburgsk rätt inte föreskriver några sådana åtgärder, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

87 Tillämpningen av sådana villkor måste emellertid vara förenlig med principen om skatteneutralitet. I det nationella målet ska det således prövas huruvida andra beskattningsbara personer, däribland ideella föreningar, redan omfattas av ett liknande erkännande under omständigheter liknande dem som kännetecknar den aktuella klagandens situation. Klaganden och den luxemburgska regeringen har i sina skriftliga svar på domstolens frågor uttryckt olika uppfattningar på denna punkt.

88 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska frågorna 5-7 besvaras enligt följande: Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas dels så, att begreppet ”tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” omfattar tjänster som tillhandahålls till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som syftar till att skydda dessa personer vid utförandet av civilrättsliga handlingar, dels så, att det inte är uteslutet att en advokat som tillhandahåller sådana tjänster av social karaktär kan bli föremål för ett erkännande som ett organ av social karaktär, med avseende på det företag som denne driver och inom ramen för de nämnda tjänsterna, men att en rättslig myndighet är skyldig att bevilja ett sådant erkännande endast om den berörda medlemsstaten har överskridit gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende när den nekat ett sådant erkännande.

Den åttonde frågan

89 Den hänskjutande domstolen har ställt den åttonde frågan för att få klarhet i huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att skattemyndigheten mervärdesbeskattar vissa transaktioner som hänför sig till en redan avslutad redovisningsperiod, när skattemyndigheten under flera år har godtagit den beskattningsbara personens mervärdesskattedeklarationer, i vilka transaktioner av samma slag inte har tagits upp som skattepliktiga transaktioner, och den beskattningsbara personen saknar möjlighet att återfå den mervärdesskatt som ska betalas, av dem som har betalat ersättning för dessa transaktioner.

90 Rätten att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar tillkommer varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar (dom av den 5 mars 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 44).

91 Det framgår av handlingarna i målet att den luxemburgska skattemyndigheten, efter att sedan år 2004 ha godtagit att de transaktioner som EQ genomförde inte var skattepliktiga, har ändrat denna praxis i förhållande till EQ genom sitt beslut om efterbeskattning av den 19 januari 2018 beträffande de transaktioner som genomförts från och med år 2014, genom att kräva betalning av mervärdesskatt för transaktioner av samma slag.

92 Den omständigheten att den luxemburgska skattemyndigheten, till och med under flera år, har godtagit EQ:s mervärdesskattedeklarationer, vilka inte inkluderar belopp som hänför sig till de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, utgör inte i sig en tydlig försäkran från skattemyndigheten om att mervärdesskatt inte ska betalas för dessa transaktioner och kan således inte ge upphov till berättigade förväntningar hos denna beskattningsbara person om att de aktuella transaktionerna inte är skattepliktiga.

93 Vad vidare gäller den situation som den hänskjutande domstolen har tagit upp, att tjänsteleverantören har tillhandahållit tjänster utan att ta ut den mervärdesskatt som vederbörande var skyldig att redovisa, och att tjänsteleverantören inte kan återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten senare krävt, från dem som har betalat ersättning för dessa tjänster, finner domstolen att det i ett sådant fall ska anses att den ersättning som tjänsteleverantören erhållit för detta ändamål redan inbegriper den mervärdesskatt som ska betalas, så att uttaget av mervärdesskatt är förenligt med den grundläggande principen i mervärdesskattedirektivet enligt vilken mervärdesskattesystemet enbart ska belasta slutkonsumenten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkterna 34, 42 och 43).

94 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den åttonde frågan besvaras enligt följande: Principen om skydd för berättigade förväntningar utgör inte hinder för att skattemyndigheten påför mervärdesskatt på vissa transaktioner som hänför sig till en redan avslutad redovisningsperiod, när skattemyndigheten under flera år har godtagit den beskattningsbara personens mervärdesskattedeklarationer, i vilka transaktioner av samma slag inte har tagits upp som skattepliktiga transaktioner, och den beskattningsbara personen saknar möjlighet att återfå den mervärdesskatt som ska betalas, från dem som har betalat ersättning för dessa transaktioner, och redan betalda ersättningar ska då anses redan inkludera denna mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet ekonomisk verksamhet i denna bestämmelse omfattar tillhandahållande av tjänster till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som syftar till att skydda dem vid utförande av civilrättsliga handlingar, när en rättslig myndighet med stöd av lag gett tjänsteleverantören i uppdrag att utföra dessa tjänster och ersättning för dessa fastställs av samma myndighet antingen med ett schablonbelopp eller på grundval av en bedömning i det enskilda fallet med beaktande av bland annat tjänstemottagarens förmögenhetsförhållanden, varvid ersättningen kan betalas av staten för det fall att tjänstemottagaren saknar tillräckliga medel, under förutsättning att dessa tjänster tillhandahålls mot ersättning och tjänsteleverantören fortlöpande vinner intäkter från verksamheten och den totala ersättningsnivån för denna verksamhet bestäms i enlighet med kriterier som syftar till att säkerställa att tjänsteleverantörens löpande kostnader täcks.**

2) **Artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas dels så, att begreppet ”tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” omfattar tjänster som tillhandahålls till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som syftar till att skydda dessa personer vid utförandet av civilrättsliga handlingar, dels så, att det inte är uteslutet att en advokat som tillhandahåller sådana tjänster av social karaktär kan bli föremål för ett erkännande som ett organ av social karaktär, med avseende på det företag som denne driver och inom ramen för de nämnda tjänsterna, men att en rättslig myndighet är skyldig att bevilja ett sådant erkännande endast om den berörda medlemsstaten har överskridit gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende när den nekat ett sådant erkännande.**

3) **Principen om skydd för berättigade förväntningar utgör inte hinder för att skattemyndigheten påför mervärdesskatt på vissa transaktioner som hänför sig till en redan avslutad redovisningsperiod, när skattemyndigheten under flera år har godtagit den beskattningsbara personens mervärdesskattedeklarationer, i vilka transaktioner av samma slag inte har tagits upp som skattepliktiga transaktioner, och den beskattningsbara personen saknar möjlighet att återfå den mervärdesskatt som ska betalas, av dem som har betalat ersättning för dessa transaktioner, och redan betalda ersättningar ska då anses redan inkludera denna mervärdesskatt.**

Underskrifter