CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. PITRUZZELLA
van 14 januari 2021 [1]

Zaak C-846/19

EQ
tegen
Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

[verzoek van de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (rechter in eerste aanleg Luxemburg, Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Begrippen ‚economische activiteit' en ‚diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid' – Begrip ‚organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend' – Mandaten tot vertegenwoordiging van meerderjarigen – Btw-plicht"

1. Kunnen de diensten die een advocaat verricht in het kader van een regeling ter bescherming van meerderjarigen die wettelijk handelingsonbekwaam zijn, aan de btw worden onderworpen?

2. Kunnen deze diensten worden gelijkgesteld met „diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk"?

3. In hoeverre kan een in een beroepsregister ingeschreven beroepsbeoefenaar als „instelling van sociale aard" worden erkend?

4. Dit zijn de belangrijkste vragen die ten grondslag liggen aan de onderhavige zaak, die aanhangig is gemaakt naar aanleiding van een geschil tussen EQ en de Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (dienst voor registratie, domeinen en btw, Luxemburg; hierna: „belastingdienst").

5. Het Hof wordt in wezen verzocht zich uit te spreken over de draagwijdte van bovengenoemde begrippen, die te vinden zijn in artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG [2] (hierna: „btw-richtlijn"), en over de grenzen van de beoordelingsbevoegdheid waarover de lidstaten beschikken wanneer zij aanvullende voorwaarden naast die van deze richtlijn wensen in te voeren.

[1] Oorspronkelijke taal: Italiaans.

[2] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

6. Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt:

„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;"

7. In artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt vastgesteld:

„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 daarmee 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."

8. Artikel 131 van de btw-richtlijn luidt:

„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."

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

9. Krachtens artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn dienen de lidstaten vrijstelling te verlenen 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".

B. Luxemburgs recht

10. Artikel 4, eerste alinea, van de wet van 12 februari 1979 inzake de btw (hierna: „btw-wet") luidt, in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie:

„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 [...]".

11. 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."

12. In artikel 44, lid 1, onder o), van de btw-wet wordt het volgende vastgesteld:

„1. Binnen de grenzen en onder de voorwaarden vast te stellen bij groothertogelijk besluit, zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde:

[...]

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;

[...]"

13. De voorwaarden voor toepassing van artikel 44, lid 1, van de btw-wet, zoals gewijzigd, zijn vastgesteld bij groothertogelijk besluit van 23 december 1982 (hierna: „groothertogelijk besluit"), waarvan artikel 3 als volgt luidt:

„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."

II. Feiten, procedure in het hoofdgeding en prejudiciële vragen

14. EQ staat sinds 1994 als advocaat ingeschreven bij de orde van Luxemburg en oefent sinds 2004 mandaten uit in het kader van regelingen ter bescherming van handelingsonbekwame meerderjarigen (voornamelijk als curator en bijstandsbeheerder).

15. Tot in 2013 was de belastingdienst van mening dat deze activiteiten niet waren onderworpen aan de btw.

16. Met twee belastingaanslagen van 19 januari 2018 over 2014 en 2015 heeft de belastingdienst EQ verzocht de btw te betalen over de in die jaren verrichte activiteiten ter vertegenwoordiging van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen. Aldus besloot de belastingdienst deze activiteiten voor het eerst aan de btw te onderwerpen.

17. Bij beslissing van 4 juni 2018 heeft de belastingdienst het beroep van EQ tegen de twee aanslagen verworpen.

18. Vervolgens heeft EQ bij de verwijzende rechter, de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (rechter in eerste aanleg Luxemburg, Luxemburg), een vordering tot nietigverklaring van de beslissing van 4 juni 2018 ingesteld.

19. EQ is van mening dat de betreffende diensten geen aan de btw onderworpen economische activiteiten zijn, daar zij een sociale functie dienen.

20. Volgens hem zijn deze activiteiten vrijgesteld van de btw krachtens de nationale bepaling tot omzetting van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, namelijk artikel 44, lid 1, onder o), van de Luxemburgse btw-wet, op grond waarvan btw-vrijstelling wordt verleend voor diensten welke nauw samenhangen met de sociale zekerheid en met maatschappelijk werk die worden verricht door organisaties waarvan de sociale aard door de bevoegde overheidsinstanties wordt erkend.

21. Hij betoogt dat deze activiteiten van 2004 tot en met 2013 niet aan de btw werden onderworpen en dat de btw-heffing over de jaren 2014 en 2015 daarom in strijd is met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen.

22. De verwijzende rechter verduidelijkt dat het Luxemburgs recht voorziet in diverse regelingen ter bescherming van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen. Indien gebruik wordt gemaakt van deze beschermingsregelingen, kan de rechter voor bewind- en voogdijzaken, in afwachting van een beslissing over de in te stellen beschermingsregeling, een speciale vertegenwoordiger benoemen, alsook een ad-hocvertegenwoordiger in geval van een belangenconflict.

23. De verwijzende rechter vraagt zich allereerst af of de activiteit ter bescherming van meerderjarigen die onder bezwarende titel wordt verricht, een economische activiteit vormt in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.

24. Aangaande de hoogte van de vergoeding blijkt uit de rechtspraak van het Hof weliswaar dat een economische handeling kan worden verricht tegen een lagere prijs dan de kostprijs, maar dat de vergoeding vooraf moet worden bepaald en moet volstaan om de bedrijfskosten van de dienstverrichter te dekken.[3] In casu stelt de bevoegde rechtbank de vergoeding per geval vast, steeds op basis van de vermogenstoestand van de ontvanger van de diensten. De vergoeding wordt dus niet vooraf bepaald en dekt ook niet noodzakelijkerwijs in alle omstandigheden de door de dienstverrichter gemaakte kosten.

25. Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of de activiteit ter bescherming van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen in aanmerking komt voor btw-vrijstelling en dus onder „diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" valt in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, en of de advocaat die deze activiteit verricht, onder het begrip „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend" in de zin van die bepaling kan vallen. In dit verband is EQ van mening dat de aard van de verrichte activiteit in aanmerking moet worden

[3] Zie arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punt 38).

genomen ongeacht de rechtsvorm van de dienstverrichter, terwijl de belastingdienst stelt dat er wel rekening moet worden gehouden met de rechtsvorm en, ook al zegt hij dat niet uitdrukkelijk, dat dienstverrichters die een winstoogmerk nastreven, moeten worden uitgesloten.

26. De verwijzende rechter verzoekt tevens om verduidelijking van het begrip „erkenning" van de sociale aard van de betrokken organisatie. De btw-richtlijn beperkt zich tot erkenning „door de betrokken lidstaat" en weidt niet uit over de erkenningsprocedure en het orgaan dat bevoegd is om deze procedure te voeren. De feiten in deze zaak doen onder meer de vraag rijzen of de betreffende autoriteit een rechterlijke autoriteit kan zijn en of de erkenning per geval kan worden verleend.

27. Tot slot vraagt de verwijzende rechter zich af of het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen in casu van toepassing is. Hij wijst erop dat de btw niet is verschuldigd door de tot voldoening van de btw gehouden persoon, maar door de eindverbruiker. Wanneer, zoals in casu, de belastingdienst de belastingplichtige na de verrichting van de betreffende handelingen meldt dat hij voornemens is af te wijken van zijn vroegere standpunt, waarbij hij deze handelingen niet aan de btw onderwierp, bevindt de belastingplichtige zich in de situatie waarin hij de btw niet in rekening heeft kunnen brengen bij de ontvanger van deze diensten, terwijl hij deze btw wel aan de staat moet afdragen. De belastingplichtige moet dan dus de door de staat gevorderde bedragen aan btw aftrekken van zijn eigen vermogen, hetgeen in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw.

28. Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 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, a) per geval wordt beoordeeld; b) altijd afhankelijk is van de vermogenstoestand van de ontvanger van de diensten, en c) 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' van 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 (handelingsonbekwame) meerderjarigen, die is onderworpen aan toezicht door een onafhankelijke rechterlijke autoriteit?

6) Moet het begrip ‚organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend' van 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' van 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 Justitie van de Europese Unie, 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?"

III. Juridische analyse

29. De prejudiciële vragen strekken er in wezen toe vast te stellen of de activiteiten die een advocaat verricht als mandataris, curator en voogd van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen, aan de btw zijn onderworpen dan wel van de btw zijn vrijgesteld.

30. Zoals de Commissie suggereert, kunnen de acht prejudiciële vragen in drie groepen worden onderverdeeld:

A) De eerste vier vragen hebben betrekking op het begrip economische activiteit, met name op de vraag of voornoemde activiteiten onder het begrip economische activiteit vallen in de zin van artikel 9, lid 1, juncto artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

B) De vijfde, de zesde en de zevende vraag hebben betrekking op de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, met name op de vraag of dergelijke activiteiten zijn vrijgesteld als „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" en of de advocaat die ze verricht, door de betrokken lidstaat kan worden beschouwd als een „[instelling] van sociale aard" in de zin van deze bepaling.

C) De laatste prejudiciële vraag strekt ertoe te verduidelijken of het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen uitsluit dat deze activiteiten aan de btw zijn onderworpen indien de belastingdienst in het verleden en gedurende langere tijd aanvaardde dat deze activiteiten niet aan de btw waren onderworpen.

31. Zoals het Hof heeft verzocht, zal deze conclusie betrekking hebben op de vijfde tot en met de zevende prejudiciële vraag, gegroepeerd onder B), inzake de werkingssfeer van de vrijstelling van diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid. Uitgangspunt is dus dat de diensten waarop de vragen onder A) betrekking hebben, economische activiteiten zijn overeenkomstig de criteria van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.

32. Om te beginnen wijs ik erop dat het belang van deze vragen verder reikt dan de onderhavige zaak, aangezien bij het Hof van Justitie momenteel een andere, soortgelijke prejudiciële verwijzing aanhangig is die van het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) uitgaat en één prejudiciële vraag omvat die grotendeels samenvalt met de vragen onder B) [4].

33. Ook in zaak C-1/20 is de verzoeker een advocaat die vaak door de rechtbank tot vertegenwoordiger van handelingsonbekwame meerderjarigen wordt benoemd. De belastingdienst heeft geoordeeld dat de inkomsten uit de activiteiten van de advocaat in de hoedanigheid van vertegenwoordiger aan de btw zijn onderworpen. De verzoeker heeft beroep ingesteld bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), dat het beroep heeft verworpen op grond van de veronderstelling dat de beroepsgroep van advocaten niet als een instelling van sociale aard kan worden beschouwd.

34. Bij lezing van het door de Oostenrijkse rechter ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing komt evenwel een aantal elementen naar voren die ook kunnen helpen de vragen in de onderhavige zaak te beantwoorden.

35. Met het oog op deze conclusie is het met name nuttig dat „het Bundesfinanzhof in zijn commentaar op de kwestie inzake de bij § 1896 BGB geregelde activiteit, die naar Duits recht vergelijkbaar is met die van een professioneel curator, tot de conclusie is gekomen dat deze zich kan beroepen op belastingvrijstelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, tenzij het gaat om betaalde diensten van een tot curator benoemde advocaat die in het kader van de curatele juridische activiteiten verricht (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, V R 7/11). Naar aanleiding van deze rechtspraak heeft de Duitse wetgever besloten om voor dergelijke diensten een afzonderlijke vrijstellingsbepaling in te voeren in § 4, punt 16, onder k), van het Duitse Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting)." [5]

[4] Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door het Verwaltungsgerichtshof op 3 januari 2020, B/Finanzamt Wien (C-1/20).

[5] Zaak C-1/20, verzoek om een prejudiciële beslissing, punt 41. EQ stelt in zijn schriftelijke antwoorden op de vragen van het Hof, met name op vraag 3, dat advocaten die in België tot tijdelijke voogdijbeheerders van handelingsonbekwame meerderjarigen worden benoemd, geen btw in rekening hoeven te brengen over hun vergoeding voor die activiteit, terwijl ze dat wel moeten voor hun andere diensten als advocaat.

36. Voor de beantwoording van de prejudiciële vragen onder B) zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof voor de toepassing van de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn vervatte btw-vrijstelling moet zijn voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden: de diensten in kwestie moeten „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"[6].

37. Derhalve moet worden nagegaan of de activiteiten van een advocaat als mandataris, curator of voogd van een wettelijk handelingsonbekwame meerderjarige binnen de werkingssfeer van de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn vallen en dus of deze activiteiten „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" en of de advocaat die ze heeft verricht, beschouwd kan worden als een „[organisatie] die door de [...] lidstaat als [instelling] van sociale aard [wordt] erkend".

38. Meer bepaald dient te worden onderzocht, ten eerste, of de door de Luxemburgse regering voorgestelde uitlegging volgens welke een advocaat die deze activiteiten verricht van de btw-vrijstelling moet worden uitgesloten, in overeenstemming is met een letterlijke, systematische en teleologische uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn[7] en, ten tweede, of de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken om in hun uitlegging een dergelijke uitsluiting op te nemen.

39. Volgens vaste rechtspraak van het Hof „moeten de bewoordingen waarmee de in artikel 132 van de btw-richtlijn neergelegde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd"[8], aangezien deze vrijstellingen een afwijking vormen van het algemene beginsel dat er btw moet worden geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

40. Deze strikte uitlegging door de lidstaat bij de omzetting van de richtlijn mag echter niet zo ver gaan dat de toepassing van de vrijstellingsregeling buitensporig moeilijk wordt gemaakt, omdat anders het autonome begrip van die vrijstellingen geen effect meer sorteert.

41. Bijgevolg moet worden gezien naar de ratio van de bepaling zelf.

42. De btw-richtlijn heeft tot doel de nationale wetgevingen te harmoniseren teneinde een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en aldus een uniforme grondslag tot stand te brengen.

6 Zie arresten van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 30); 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 21), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 34).

7 Zie arrest van 21 september 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 Zie laatstelijk arrest van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28).

43. De uitlegging van de begrippen in de btw-richtlijn moet daarom in overeenstemming zijn met de doelstellingen die met deze vrijstellingen worden nagestreefd, en voldoen aan de vereisten die voortvloeien uit het beginsel van fiscale neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Vermeden moet worden dat de bewoordingen die worden gebezigd om de vrijstellingen van artikel 132 te omschrijven, aldus worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. [9]

44. Door te zorgen voor een gunstigere fiscale behandeling op btw-gebied voor bepaalde diensten van algemeen belang in de sociale sector wordt immers beoogd deze diensten goedkoper en toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben. [10]

45. Uit het dossier, of in elk geval uit de standpunten van verzoeker in het hoofdgeding, valt af te leiden dat ook het Luxemburgse ministerie van Justitie van mening is dat maatschappelijke diensten, ook al worden zij verricht door advocaten, van de btw zijn vrijgesteld om hogere kosten voor de maatschappij te voorkomen. [11]

a) De voorwaarde dat diensten „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid"

46. Het begrip „nauw samenhangen", in de maatschappelijke logica waarin het betekenis krijgt naargelang de doeleinden ervan, vereist dus geen bijzonder strikte uitlegging, ook omdat voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn als aanvullende voorwaarde geldt dat de betrokken diensten „onontbeerlijk" zijn voor de handelingen op het vlak van maatschappelijk werk en van de sociale zekerheid in de zin van artikel 134, onder a), van deze richtlijn. [12]

47. Hoewel de begrippen „maatschappelijk werk" en „sociale zekerheid" in de btw-richtlijn niet worden gedefinieerd, is in de rechtspraak van het Hof herhaaldelijk erkend dat bepaalde activiteiten die verband houden met zorg voor, bijstand aan en bescherming van hulpbehoevende meerderjarigen een sociale aard hebben.

48. In het arrest Kügler [13] heeft het Hof verklaard dat de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn, aan te merken zijn als dienstverlening die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn [14].

[9] Zie arresten van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22). Zie in die zin, eveneens met betrekking tot de uitlegging van dezelfde bepaling, arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Hof is van oordeel dat een strikte uitlegging weliswaar noodzakelijk is, maar dat dit niet betekent dat de bewoordingen die worden gebezigd om de vrijstellingen te omschrijven, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren of de bedoelde vrijstellingen bijna onmogelijk toe te passen zijn.

[10] Zie arresten van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 29); 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 41), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 30).

[11] Zie verzoek om een prejudiciële beslissing, blz. 3, in de uiteenzetting van het standpunt van verzoeker in het hoofdgeding.

[12] Zie arrest van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 31).

[13] Zie arrest van 10 september 2002 (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 61).

[14] Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"). De Zesde richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de btw-richtlijn.

49. Evenzo waren de partijen in de zaak Zimmermann [15] het erover eens dat de door een verpleegkundige verstrekte thuiszorgprestaties konden worden aangemerkt als prestaties die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn.

50. Daarnaast moet worden geconstateerd dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn uitdrukkelijk melding maakt van door bejaardentehuizen verrichte prestaties als prestaties die behoren tot de diensten en goederenleveringen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, welke prestaties onder de in deze bepaling vastgestelde vrijstelling vallen. Dit is door het Hof benadrukt in het arrest Les Jardins de Jouvence [16].

51. Uit het dossier blijkt dat er een wettelijk vertegenwoordiger kan worden benoemd wanneer een meerderjarige niet zelfstandig zijn eigen belangen kan behartigen vanwege een psychische aandoening of verstandelijke handicap, ouderdomsinvaliditeit of een andere handelingsonbekwaamheid.

52. Om te beoordelen of de door de wettelijk vertegenwoordiger verrichte activiteiten van sociale aard zijn en dus nauw samenhangen met maatschappelijk werk, moet allereerst worden gekeken naar de concrete inhoud van deze activiteiten. In dit verband zijn de schriftelijke antwoorden van partijen op de vraag van het Hof hieromtrent bijzonder nuttig.

53. Volgens verzoeker in het hoofdgeding bestaat het grootste gedeelte van de diensten die worden verricht door advocaten benoemd tot mandataris, curator of voogd van handelingsonbekwame meerderjarigen uit: 1) bezoek aan huis afleggen bij de dienstenontvangers om zich van hun welzijn te verzekeren en kennis te nemen van hun behoeften; 2) contact onderhouden met het gezin, maatschappelijk werkers en zorgpersoneel; 3) de woonplaats kiezen; 4) pensioenen en sociale bijstand aanvragen; 5) thuiszorg regelen, en 6) facturen betalen, ziektekosten declareren, belastingaangifte doen, geld voor dagelijkse uitgaven overdragen.

54. Het kan voorkomen dat de vertegenwoordiger ook diensten van juridische aard verricht, die evenwel niet zijn voorbehouden aan advocaten: onderhandelen over een huurovereenkomst of deze ondertekenen of ontbinden, roerende of onroerende goederen verkopen, de meerderjarige bijstand verlenen of vertegenwoordigen bij erfopvolging. Het is namelijk zo dat naar Luxemburgs nationaal recht ook naaste verwanten van de dienstenontvanger of instellingen ter bescherming van personen met een verstandelijke of lichamelijke handicap kunnen worden benoemd tot mandataris, curator of voogd.

55. Tot slot kunnen deze mandaten diensten omvatten die onder de exclusieve bevoegdheid van advocaten vallen, zoals de vertegenwoordiging van de handelingsonbekwame persoon in juridische geschillen, maar dit soort diensten zou minder vaak voorkomen.

56. Het antwoord van de Luxemburgse regering op dit punt is dat advocaten in deze sector, zoals blijkt uit door de orde van advocaten van Luxemburg verzamelde gegevens, talrijke activiteiten verrichten die niet uitsluitend bestaan in dagelijkse vertegenwoordiging maar „voor een deel kunnen worden aangemerkt als ‚sociaal': contact met maatschappelijk werkers, artsen, banken, gezinnen. Advocaten dienen bijvoorbeeld vaak opnames in verpleeghuizen te regelen, financiële bijstand aan te vragen en verhuizingen in goede banen te leiden." [17]

[15] Zie arrest van 15 november 2012 (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 24).

[16] Zie arrest van 21 januari 2016 (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 42).

[17] Schriftelijk antwoord van de Luxemburgse regering, punt 16.

57. De antwoorden van partijen op de vraag van het Hof over de concrete inhoud van de activiteiten van de wettelijk vertegenwoordiger lijken dus in wezen niet te verschillen: de advocaten verrichten talrijke activiteiten ten gunste van de handelingsonbekwame persoon en een deel daarvan kan worden aangemerkt als „sociaal", waarbij ook sprake is van de eerdergenoemde „nauwe samenhang met maatschappelijk werk".

58. De weergave van de feiten door partijen verschilt op het punt van de omvang van en de verhouding tussen de verschillende activiteiten: volgens verzoeker in het hoofdgeding overheersen de activiteiten van „sociale" aard de andere activiteiten, terwijl eerstgenoemde activiteiten volgens de Luxemburgse regering slechts „deel" uitmaken van de talrijke activiteiten in hun geheel beschouwd.

59. Bij de vaststelling of deze vertegenwoordigersactiviteiten van sociale aard zijn, moet tevens rekening worden gehouden met een aantal elementen in de meer gedetailleerde bepalingen (in casu het groothertogelijk besluit): a) indien de meerderjarige niet over toereikende financiële middelen beschikt, worden de kosten van deze mandaten gedragen door de staat; b) de door de rechtbank vast te stellen vergoeding voor de diensten is met name afhankelijk van het inkomen en het vermogen van de handelingsonbekwame persoon; c) de vertegenwoordiger wordt onderworpen aan een onderzoek door de rechtbank, en d) de betaalde vergoeding is vaak forfaitair en komt zelden overeen met de verrichte diensten.

60. Uit het dossier blijkt dat deze elementen in casu aanwezig kunnen zijn.

61. Op basis van een eensluidende lezing van de verklaringen van partijen, met inbegrip van de door de Luxemburgse regering vertegenwoordigde openbare partij, kan dus worden aangenomen dat een deel van de activiteiten van de advocaat die optreedt als mandataris, curator of voogd van handelingsonbekwame meerderjarigen, kan worden beschouwd als activiteiten die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk" omdat het verband houdt met de zorg voor de handelingsonbekwame persoon en met zijn persoonlijke levenskeuzes en „onontbeerlijk" is voor het verrichten – door de wettelijke mandataris, voogd en curator – van handelingen op het gebied van maatschappelijk werk die nodig zijn om voor de dienstenontvanger, wat zijn verstandelijke of lichamelijke handicaps betreft, waardige leefomstandigheden te garanderen.[18] Het gaat dus om activiteiten waarmee de noodzakelijke zorg, bijstand en bescherming worden geboden aan personen met een verstandelijke of lichamelijke handicap, die daar anders niet zelfstandig in zouden kunnen voorzien. Te denken valt in het bijzonder aan de keuze om de betrokkene in een aan zijn behoeften aangepast verpleeghuis te plaatsen dan wel in thuiszorg te voorzien.

62. Zoals ook de Luxemburgse regering erkent, kan het begrip „maatschappelijk werk" immers ook worden omschreven als bijstand waardoor een natuurlijke persoon in tijden van nood op waardige wijze kan overleven.[19]

63. Vermogensbeheer kan (althans in bepaalde gevallen) doeltreffend zijn om de dienstenontvanger een waardig bestaan te garanderen en hem te beschermen tegen de uitvoering van beschikkingshandelingen die voor hem nadelig zijn.

[18] Zie arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 54).

[19] Schriftelijk antwoord van de Luxemburgse regering, punt 14.

64. Een waardig bestaan wordt echter ontegenzeglijk in gevaar gebracht wanneer de alledaagse activiteiten, waaronder die van financiële aard, niet met de nodige voorzichtigheid worden beheerd.

65. De tweede categorie activiteiten die worden verricht door de advocaat die optreedt als mandataris, curator of voogd van de handelingsonbekwame meerderjarige, welke uitsluitend door advocaten mogen worden verricht, vormen een deel van de activiteiten die worden verricht door de advocaat die optreedt als mandataris, curator of voogd.

66. Ik sluit uit dat deze activiteiten die de advocaat die optreedt als mandataris, curator of voogd verricht in zijn hoedanigheid van beroepsbeoefenaar, kunnen worden beschouwd als activiteiten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en onontbeerlijk zijn voor de verrichting van de vrijgestelde handelingen. Het gaat immers veeleer om beroepsactiviteiten die zijn voorbehouden aan advocaten, verricht in het kader van de uitoefening van een vrij beroep, dan om activiteiten om de sociale functie van mandataris, curator of voogd te vervullen.

67. Teneinde te beoordelen of er vrijstelling kan worden verleend aan een advocaat die activiteiten verricht die ontegenzeglijk een maatschappelijk doel hebben zoals hierboven beschreven, dient te worden nagegaan of er voldaan is aan de tweede voorwaarde van de btw-richtlijn (erkenning als instelling van sociale aard door de lidstaat). Mijns inziens bestaat er een nauw verband tussen beide voorwaarden, in die zin dat wanneer er aanzienlijk meer activiteiten van maatschappelijke aard worden verricht, de aard van de persoon die de diensten verricht ook als maatschappelijk kan worden gekwalificeerd, waarbij zijn activiteit wordt aangemerkt als duurzaam geëngageerd op sociaal vlak en dus in die zin erkenning verdient.

68. Naar mijn mening zal dan ook blijken dat een advocaat die meer taken van sociale aard (die nauw samenhangen met maatschappelijk werk) verricht dan strikt juridische taken, voor vrijstelling in aanmerking komt wat de diensten van sociale aard betreft. Dit kan op zich niet worden uitgesloten op grond van het feit dat het gaat om een advocaat.

b) De voorwaarde van erkenning door de lidstaat als instelling van sociale aard

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.

70. In beginsel is het dus zaak van het nationale recht van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend. [20]

71. In het bijzonder kunnen de lidstaten krachtens artikel 132 van de btw-richtlijn de verlening van de in lid 1, onder g), bedoelde vrijstelling aan organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn afhankelijk stellen van een of meer voorwaarden die zijn opgesomd in dit artikel. De lidstaten kunnen deze facultatieve voorwaarden voor de verlening van de betrokken vrijstelling naar vrije keuze aanvullend opleggen. [21]

[20] Zie arresten van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 43); 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 32), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[21] Zie arresten van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 33), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72. Hieruit volgt dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn de lidstaten een beoordelingsbevoegdheid verleent om bepaalde, andere dan publiekrechtelijke, organisaties als instellingen van sociale aard te erkennen. [22]

73. Evenwel zij eraan herinnerd dat artikel 131 de omvang van de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten afbakent door te preciseren dat zij aanvullende voorwaarden naast die van deze richtlijn kunnen invoeren om „een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen".

74. De beoordelingsmarge van de lidstaten bij het vaststellen van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling mag dus niet zo ver gaan dat de definitie van de inhoud van de in de richtlijn opgesomde vrijstellingen wordt gewijzigd.

75. De uitdrukking „om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren" is mijns inziens bedoeld om de lidstaten in staat te stellen nationale regelgeving in te voeren die de toepassing van de vrijstellingen minder ingewikkeld maakt voor de marktdeelnemers en in voorkomend geval ook de toezichtregelingen rationaliseert.

76. Zo kan het doel om „elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen" uiteraard ook niet verwijzen naar louter subjectieve uitsluitingen die geen verband houden met de concrete aard van de verrichte activiteiten.

77. In het licht van de algemene beginselen dient de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten in elk geval te worden uitgeoefend overeenkomstig het recht van de Unie. [23]

78. Wanneer een belastingplichtige de erkenning of niet-erkenning als instelling van sociale aard in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn betwist, is het aan de nationale rechterlijke instanties om na te gaan of de bevoegde instanties de grenzen van de bij dat artikel verleende beoordelingsbevoegdheid hebben geëerbiedigd door de beginselen van het Unierecht toe te passen, met name het gelijkheidsbeginsel dat op btw-gebied gestalte krijgt in het beginsel van fiscale neutraliteit. [24]

79. In casu heeft de Luxemburgse regering niet erkend dat EQ voor zijn activiteiten als mandataris, curator en voogd een instelling van sociale aard is, aangezien zij kennelijk van oordeel is dat zijn hoedanigheid van advocaat een belemmering vormt.

80. Het Hof heeft in eerdere arresten reeds uitgesloten dat de beroepsgroep van advocaten in beginsel kan worden beschouwd als een instelling van sociale aard. Volgens het Hof mag een lidstaat geen verlaagd btw-tarief toepassen op diensten die worden verricht door particuliere entiteiten met winstoogmerk, uitsluitend op basis van een beoordeling van de aard van deze diensten, zonder rekening te houden met, met name, de doelstellingen die deze entiteiten, in het algemeen beschouwd, nastreven, en met de duurzaamheid van hun sociaal engagement. Het Hof

[22] Zie arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[23] Zie arresten van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punten 54 en 57), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punten 51 en 52).

[24] Zie arresten van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 56), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punten 52 en 54).

heeft vastgesteld dat de beroepsgroep van advocaten en procureurs in het algemeen, gelet op haar algemene doelstellingen en het ontbreken van enige duurzaamheid in haar eventueel sociaal engagement, niet kan worden beschouwd als een instelling van sociale aard. [25]

81. Op grond van dezelfde redenering heeft het Hof geoordeeld dat de diensten die advocaten verrichten in het kader van het nationale stelsel van rechtsbijstand, niet zijn vrijgesteld van de btw op grond van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn. [26]

82. Een geval als dat in de onderhavige zaak lijkt echter bepaalde bijzonderheden te vertonen waardoor de toepasselijkheid van de btw-vrijstelling niet a priori is uitgesloten.

83. Zoals immers uit het voorgaande blijkt met betrekking tot het soort diensten dat een advocaat verricht in de rol van mandataris, curator of voogd van een handelingsonbekwame persoon, is ten minste een deel daarvan zeker van sociaal belang. Van die diensten kan dus worden aangenomen dat ze nauw samenhangen met het begrip „maatschappelijk werk" zoals hierboven beschreven.

84. Dergelijke diensten zijn tenslotte niet voorbehouden aan advocaten en staan juist los van de hoedanigheid van advocaat van de dienstverrichter.

85. Thans moet mijns inziens nog een aantal omstandigheden worden onderzocht teneinde te kunnen beoordelen of in een situatie als in casu de btw-vrijstelling mag worden toegepast: de relevantie van de hoedanigheid van advocaat van de persoon die de taken van mandataris, curator of voogd van de handelingsonbekwame persoon verricht, en de omvang en duurzaamheid van het sociaal engagement van de persoon die om de vrijstelling verzoekt, ook teneinde vast te stellen of de grenzen van de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaat zijn geëerbiedigd bij het invoeren van aanvullende voorwaarden voor de verlening van de vrijstelling naast die van de richtlijn.

86. De nationale rechter dient al deze omstandigheden onder de loep te nemen, maar het Hof dient hem maatstaven aan te reiken zodat hij deze beoordeling in overeenstemming met het Unierecht kan maken.

87. Zo kan worden aangenomen dat is voldaan aan de voorwaarde dat de verrichte diensten nauw samenhangen met maatschappelijk werk. Dit volstaat evenwel niet om ook de tweede voorwaarde als vervuld te beschouwen, namelijk dat de dienstverrichter uitdrukkelijk is erkend als „instelling van sociale aard". [27]

88. In die zin moet mijns inziens de rechtspraak van het Hof worden gelezen volgens welke „[het] zou [...] indruisen tegen de wil van de wetgever van de Unie om de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op uitsluitend de diensten die worden verstrekt door organisaties die aan deze tweevoudige voorwaarde voldoen, wanneer een lidstaat particuliere entiteiten met winstoogmerk vrijelijk kon beschouwen als organisaties in de zin van dit punt 15 alleen op grond dat deze entiteiten tevens diensten met een liefdadige strekking verrichten". [28]

[25] Zie arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk (C-492/08, EU:C:2010:348, punten 45 en 46).

[26] Zie arrest van 28 juli 2016, Ministerraad (C-543/14, EU:C:2016:605, punt 65).

[27] Zie arresten van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 3); 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 21), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 34).

[28] Zie arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk (C-492/08, EU:C:2010:348, punt 44).

89. Volgens mij geldt echter ook het tegenovergestelde: het zou tevens indruisen tegen de wil van de wetgever van de Unie indien een lidstaat zou weigeren om particuliere entiteiten die weliswaar een (beperkt) winstoogmerk nastreven maar sociale diensten verlenen op een wijze waaruit blijkt dat hun sociaal engagement duurzaam is, als „instellingen van sociale aard" aan te merken.

90. Ik denk namelijk niet dat de reeds aangehaalde rechtspraak van het Hof aldus kan worden uitgelegd dat een persoon die overwegend diensten verricht die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en zich aantoonbaar duurzaam heeft geëngageerd op sociaal vlak, alleen omdat hij als advocaat is ingeschreven a priori is uitgesloten van de mogelijkheid van de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

91. Dit vloeit in de eerste plaats voort uit het evenredigheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene beginselen van het Unierecht. Het Hof heeft herhaaldelijk in herinnering gebracht dat de ter omzetting van de Zesde richtlijn gebruikte middelen de door die tekst nagestreefde doelen moeten kunnen verwezenlijken en niet verder mogen gaan dan ter bereiking daarvan noodzakelijk is. [29]

92. Wanneer een belastingplichtige geen vrijstelling wordt verleend louter op grond dat hij als advocaat is ingeschreven, zou het evenwicht van de Unierechtelijke bepaling echter worden verstoord door een oogmerk van „uitsluiting" dat niet strookt met de geest van de richtlijn.

93. Voor de toepassing van de vrijstelling lijkt het passender om te zien naar de activiteit die door de belastingplichtige wordt verricht dan naar de aard van de belastingplichtige zelf.

94. In de tweede plaats moet rekening worden gehouden met de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit. Het feit dat de belastingplichtige de hoedanigheid van advocaat heeft, mag niet ertoe leiden dat hij een andere fiscale behandeling krijgt dan personen of groeperingen die in wezen dezelfde diensten verrichten maar wel vrijstelling genieten, indien er sprake is van personen of groeperingen die soortgelijke diensten verrichten en zijn erkend. [30]

95. Een dergelijke benadering zou immers erop neerkomen dat men zich concentreert op de naam van de betrokken belastingplichtige, en kan dus botsen met het feit dat de inaanmerkingneming van de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van de btw. Deze benadering kan bovendien problematisch zijn vanuit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke, en dus met elkaar concurrerende, economische handelingen op het gebied van de btw verschillend worden behandeld.

96. In de derde plaats kan worden opgemerkt dat de advocaat de activiteiten in kwestie niet verricht uit hoofde van zijn beroepskwalificatie, maar naar aanleiding van zijn benoeming door de rechter tot mandataris, curator of voogd van een handelingsonbekwame meerderjarige. De rechterlijke autoriteit geeft de benoemde persoon een specifieke bij wet vastgestelde functie ten gunste van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen, die de bevoegdheid/plicht met zich meebrengt om de handelingsonbekwame meerderjarige te vertegenwoordigen en te beschermen en de hiertoe doelmatige activiteiten te verrichten. Ik vraag mij dan ook af of de figuur van mandataris, curator en voogd naar Luxemburgs recht kan worden opgevat als een „organisatie die als instelling van sociale aard wordt erkend", gezien de bijzondere bij wet vastgestelde sociale

[29] Zie arresten van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 25), en 26 april 2012, Commissie/Nederland (C-508/10, EU:C:2012:243, punt 75).

[30] Zie arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 49).

betekenis van deze figuur. In dat geval zou de erkenning van de sociale aard van de functie van mandataris, curator en voogd rechtstreeks voortvloeien uit de nationale wetgeving, terwijl de rechterlijke benoeming beperkt zou blijven tot het aanwijzen van degene die de functie krijgt.

97. Ten slotte ben ik niet volledig overtuigd door de stelling van de Luxemburgse regering en de Commissie dat het feit dat het winstoogmerk eigen is aan het beroep van advocaat, een belemmering vormt voor erkenning.

98. Het begrip „organisatie" is in beginsel voldoende ruim om ook particuliere entiteiten met (beperkt) winstoogmerk te omvatten: het feit dat EQ een aantal van zijn activiteiten met een dergelijk oogmerk verricht, sluit geenszins uit dat hij valt onder „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. [31]

99. Hieraan moet mijns inziens wel de voorwaarde worden verbonden dat het winstoogmerk beperkt is, gezien de volgende overwegingen.

100. Allereerst moet worden opgemerkt dat de vergoeding voor de dienst van de advocaat kan worden betaald door de staat indien de handelingsonbekwame meerderjarige niet over voldoende financiële middelen beschikt.

101. Deze vergoeding, die – zoals reeds is vermeld – wordt vastgesteld op basis van een groothertogelijk besluit, wordt bovendien nooit vooraf vastgesteld en is nooit automatisch, aangezien zij ter beoordeling aan de rechter wordt voorgelegd. Doordat geen onderscheid wordt gemaakt tussen kosten en diensten van de advocaat, kan het voorkomen dat de vergoeding de kosten niet volledig dekt. [32]

102. Deze omstandigheid kan volgens de reeds aangehaalde rechtspraak [33] een van de elementen zijn die in aanmerking moeten worden genomen om vast te stellen of de betrokken organisatie van sociale aard is, en toont aan dat activiteiten van sociale aard buiten de marktlogica om worden verricht, ook al staat er een vergoeding tegenover.

103. Het Hof heeft reeds verduidelijkt dat de nationale autoriteiten, overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties, verschillende aanwijzingen in aanmerking moeten nemen bij de erkenning van de sociale aard van organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn: het bestaan van specifieke bepalingen, 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 diensten in kwestie mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door de staat. [34]

104. Het schijnt mij toe dat er in casu sprake is van een aantal van de door het Hof vastgestelde aanwijzingen voor de erkenning van de sociale aard van een bepaalde organisatie, zij het ten dele: het algemeen belang van ten minste een deel van de door de belastingplichtige verrichte

[31] Zie arresten van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 39), en 12 maart 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[32] Zie de antwoorden van EQ op de vragen van het Hof, met name het antwoord op vraag 1.

[33] Zie arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[34] Zie arresten van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 44); 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 35), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

activiteiten, het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten verrichten de erkenning hebben verkregen [35], en het feit dat de kosten van deze maatschappelijke diensten ten minste deels worden gedragen door de staat of in elk geval, zoals in casu, steeds in opdracht van en na beoordeling door de rechterlijke autoriteit worden bepaald. Het is uiteraard aan de nationale rechter om na te gaan of deze elementen in het hoofdgeding daadwerkelijk aanwezig zijn, met dien verstande evenwel dat het om aanwijzingen gaat die niet als noodzakelijk voor de erkenning kunnen worden beschouwd.

105. Juist omdat de situatie in de onderhavige zaak niet de plano kan worden aangemerkt als een typische situatie die recht geeft op vrijstelling, is het duurzaam sociaal engagement mijns inziens de werkelijke factor om de positie van de belastingplichtige te bepalen teneinde hem als „instelling van sociale aard" te kunnen beschouwen, zoals indirect blijkt uit de hierboven aangehaalde rechtspraak.

106. Dit is weliswaar gemakkelijk vast te stellen wanneer hij diensten van sociale en maatschappelijke aard als maatschappelijk doel of als enig oogmerk van zijn activiteit heeft, maar moeilijker (doch niet onmogelijk) wanneer hij als beroepsbeoefenaar, in het bijzonder als advocaat, verschillende activiteiten verricht.

107. Zoals gezegd kan erkenning niet a priori worden uitgesloten omdat de betrokkene tot een bepaalde beroepsorde behoort. Ik ben daarom in dit geval van mening dat het criterium op basis waarvan de nationale autoriteit erkenning kan verlenen, verband houdt met de omstandigheid dat de activiteiten van sociale aard kwantitatief doorwegen op andere, eveneens rechtmatig verrichte activiteiten.

108. Mijns inziens kan een advocaat – net als elke andere beroepsbeoefenaar – die hoofdzakelijk activiteiten verricht die terug te voeren zijn tot „diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" worden erkend als „instelling van sociale aard", zelfs indien hij daarnaast activiteiten van strikt juridische aard verricht, ook als die niet samenhangen met sociale diensten.

109. De beroepsbeoefenaar moet dan wel een gescheiden boekhouding voeren om bij de toepassing en de heffing van de btw onderscheid te kunnen maken tussen de vrijgestelde activiteiten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk (het grootste gedeelte) en de diverse activiteiten (het overige gedeelte) die aan de btw zijn onderworpen. [36]

110. In het licht van het voorgaande staat het aan de verwijzende rechter om, met inachtneming van alle relevante elementen en met name die welke zijn vermeld, vast te stellen of de nationale autoriteiten, door EQ niet als instelling van sociale aard te erkennen, de grenzen van de hun bij artikel 132 van de btw-richtlijn verleende beoordelingsbevoegdheid hebben geëerbiedigd.

[35] Hierover hebben verzoeker in het hoofdgeding en de Luxemburgse regering uiteenlopende standpunten geformuleerd in hun antwoorden op de schriftelijke vragen van het Hof. Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om vast te stellen of hiervan sprake is.

[36] Wat de gedeeltelijke vrijstelling voor slechts een aantal van de activiteiten betreft (in die zin dat het bestaan van diensten van andere aard de aard van de vrijstelling niet wijzigt), zie recente arresten van 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punten 42 en 43), en 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punt 54).

c) De mogelijkheid voor de nationale rechter om tot erkenning over te gaan

111. Tot slot enkele overwegingen betreffende de erkenningsprocedure: de Luxemburgse regering – en naar het schijnt ook de Commissie – stelt dat een belastingplichtige in het Luxemburgse stelsel niet door een rechter als instelling van sociale aard kan worden erkend, zelfs niet wanneer wordt vastgesteld dat de Luxemburgse Staat, door de mogelijkheid van erkenning van een specifieke belastingplichtige niet in het nationaal recht op te nemen, zijn beoordelingsbevoegdheid op dit punt heeft overschreden.

112. Artikel 131 van de btw-richtlijn laat de lidstaten weliswaar een ruime beoordelingsbevoegdheid met betrekking tot de erkenning van de organisaties in kwestie, maar het Hof heeft uitdrukkelijk bij de uitlegging van deze richtlijn verklaard dat men „noch het algemene karakter van de betrokken richtlijn noch de ruimte die zij [...] aan de lidstaten laat, [kan] aanvoeren om iedere werking te ontzeggen aan die bepalingen die zich naar hun inhoud ertoe lenen in rechte te worden ingeroepen, ook wanneer de richtlijn in haar geheel nog niet ten uitvoer is gelegd”[37].

113. Het is in eerste instantie aan de staat om deze situatie te definiëren, maar het Hof heeft verduidelijkt dat een lidstaat die heeft verzuimd de in de richtlijn voorziene uitvoeringsmaatregelen te nemen „zich niet op zijn eigen nalatigheid [kan] beroepen om een belastingplichtige het voordeel van een vrijstelling te weigeren waarop deze krachtens de Zesde richtlijn rechtmatig aanspraak kan maken”[38]. Wanneer dus op een andere wijze kan worden vastgesteld dat aan de voorwaarden voor erkenning is voldaan, verlangen de beginselen van het Europees recht, en in het bijzonder het beginsel van het nuttige effect van de richtlijnen, dat aan de betrokkenen de uitoefening van een in de richtlijn neergelegd recht niet wordt ontzegd.

114. Het is vaste rechtspraak[39] dat wanneer de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, en er niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, particulieren zich op die bepalingen kunnen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is, en zich ook op die bepalingen kunnen beroepen voor zover deze rechten vastleggen die particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden.

115. Het Hof heeft in het arrest Kügler verduidelijkt dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de activiteiten vaststelt die voor vrijstelling in aanmerking komen, en dat de bepaling dus rechtstreekse werking heeft.[40]

116. De omstandigheid dat de betrokken organisaties niet uitdrukkelijk bij wet zijn erkend, volstaat op zich niet om de rechtstreekse werking van de bepaling uit te sluiten, maar er moet worden onderzocht of binnen de rechtsorde van de betrokken lidstaat ook niet op een andere wijze enige vorm van erkenning, al was het maar louter feitelijk, van de sociale aard van de organisatie kan worden vastgesteld.

[37] Zie arrest van 19 januari 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 30).

[38] Zie arresten van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 60), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 32).

[39] Zie arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[40] Zie arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 53).

117. Zolang de lidstaten de grenzen van de hun bij artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn verleende beoordelingsbevoegdheid eerbiedigen, kunnen particulieren niet op basis van deze bepaling in de betrokken lidstaat de erkenning als instelling van sociale aard afdwingen.

118. De rechtstreekse werking die het Hof aan de betreffende vrijstelling heeft toegekend [41], brengt mij echter ertoe te oordelen dat, indien de Luxemburgse Staat de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden door in dit specifieke geval niet in de mogelijkheid van erkenning te voorzien, de verwijzende rechter zo nodig zelf tot een dergelijke erkenning kan overgaan.

119. In dit verband dienen de nationale rechterlijke instanties, wanneer een natuurlijke persoon verzoekt te worden erkend als instelling van sociale aard, na te gaan of de bevoegde instanties bedoelde grenzen hebben geëerbiedigd door de beginselen van het Unierecht toe te passen, en „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" [42].

120. De hier uiteengezette oplossing leidt niet tot een uitbreiding van de vrijstelling tot niet in de richtlijn genoemde gevallen; zij maakt het enkel mogelijk vrijstelling te verlenen aan de belastingplichtigen die daarop volgens de richtlijn recht hebben.

IV. Conclusie

121. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de onder B) gegroepeerde vijfde, zesde en zevende prejudiciële vraag van de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk ook de diensten kunnen omvatten die worden verricht in het kader van een wettelijke regeling ter bescherming van handelingsonbekwame meerderjarigen die is onderworpen aan toezicht door een onafhankelijke rechterlijke autoriteit; dat een advocaat in het kader van een regeling ter bescherming van wettelijk handelingsonbekwame meerderjarigen als instelling van sociale aard kan worden erkend, mits hij zich duurzaam heeft geëngageerd op sociaal vlak, in die zin dat hij aanzienlijk meer activiteiten van sociale aard verricht dan andere activiteiten, en dat een dergelijke erkenning geen erkenningsprocedure op basis van vooraf vastgestelde procedures en criteria vereist, maar per geval kan worden verleend, in voorkomend geval door een rechterlijke autoriteit wanneer de niet-erkenning door de nationale wetgever of door de overheidsinstanties de grenzen overschrijdt van de door de richtlijn aan de lidstaten gelaten beoordelingsbevoegdheid.

2) Te dien einde staat het aan de nationale rechter om vast te stellen of de door EQ verrichte activiteiten als mandataris, curator en voogd nauw samenhangen met maatschappelijk werk en, wat de inhoud van de aangeboden diensten betreft, of EQ kan worden erkend als instelling van sociale aard wanneer hij diensten als mandataris, curator en voogd van

[41] Zie arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punten 52-61).

[42] Zie arrest van 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

meerderjarigen verricht, en of de niet-erkenning door de nationale wetgever en door de overheidsinstanties de grenzen overschrijdt van de door de richtlijn aan de lidstaten gelaten beoordelingsbevoegdheid."