Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. PITRUZZELLA
fremsat den 14. januar 2021 [1]

Sag C-846/19

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg, Luxembourg))

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af skattelovgivningerne – merværdiafgift – begreberne »økonomisk virksomhed« og »levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring« – begrebet »organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter« – opgaver som værge for voksne – momspligt«

1. Er en advokats tjenesteydelser inden for rammerne af en ordning til beskyttelse af voksne, der savner handleevne, momspligtige?

2. Kan ovennævnte tjenesteydelser sidestilles med »levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand«?

3. Kan en erhvervsudøver, som er medlem af en erhvervsforening, anerkendes som »foretagende af almennyttig karakter«, og i givet fald inden for hvilke grænser?

4. Disse er hovedspørgsmålene i den foreliggende sag, som er blevet rejst i en tvist mellem EQ og Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (myndigheden for registrering, offentlig ejendom og moms, Luxembourg, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«).

5. Domstolen skal i det væsentlige tage stilling til rækkevidden af ovennævnte begreber i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF [2] (herefter »momsdirektivet«) og grænserne for medlemsstaternes skønsmargen i forbindelse med fastsættelse af fakultative forudsætninger ud over betingelserne i direktivet.

1 – Originalsprog: italiensk.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

6. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

7. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

8. Momsdirektivets artikel 131 er affattet således:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

Kapitel 2 i momsdirektivets afsnit IX har overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. Dette kapitel omfatter artikel 132-134.

9. I henhold til direktivets artikel 132, stk. 1, litra g), fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

»g) levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter.«

B. Luxembourgsk ret

10. Artikel 4, stk. 1, i lov af 12. februar 1979 om moms (herefter »momsloven«) i den affattelse, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« som omhandlet i artikel 2 forstås enhver, der selvstændigt, regelmæssigt og uanset stedet leverer ydelser, som kan kvalificeres som økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed […]«

11. Momslovens artikel 5 fastsætter følgende:

»Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter, navnlig virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale erhverv og virksomhed, som omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af permanent karakter.«

12. Momslovens artikel 44, stk. 1, litra o), fastsætter:

»1. Følgende former for virksomhed er fritaget for merværdiafgift inden for de grænser og på de betingelser, som vil blive fastsat ved storhertugelig anordning:

[…]

o) Levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand, social sikring eller almindelig sundhed, som præsteres af offentligretlige organer, investeringsforeninger, offentlige eller almennyttige institutioner, plejeinstitutioner, alderdomshjem, plejeboliger inden for gerontologi og geriatri, hospitaler eller velgørende institutioner samt andre tilsvarende institutioner i den private sektor, hvis almennyttige karakter anerkendes af de kompetente offentlige myndigheder.

[…]«

13. Betingelserne for gennemførelse af momslovens artikel 44, stk. 1, som ændret, blev præciseret ved storhertugelig anordning af 23. december 1982 (herefter »den storhertugelige anordning«), hvis artikel 3 har følgende ordlyd:

»Værgemålsretten kan tildele værgen en godtgørelse, hvis beløb eller beregningsmetode fastsættes ved begrundet afgørelse under hensyntagen til den økonomiske situation for personen uden handleevne.

Denne godtgørelse består enten i et fast beløb, i en andel af personen uden handleevnes indtægter eller i et honorar, der fastsættes på grundlag af de udførte opgaver.«

II. Faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14. EQ er advokat og har siden 1994 været medlem af Luxembourgs advokatforening og siden 2004 udøvet mandater i henhold til ordningerne til beskyttelse af voksne, der savner handleevne, hovedsagelig som bisidder og som værge.

15. Frem til 2013 var skatte- og afgiftsmyndigheden af den opfattelse, at denne virksomhed ikke var momspligtig.

16. Ved to momsansættelser af 19. januar 2018 vedrørende årene 2014 og 2015 krævede skatte- og afgiftsmyndigheden af EQ, at vedkommende skulle betale moms af den virksomhed som værge for voksne, der savner handleevne, som vedkommende havde udøvet i løbet af disse år. Således besluttede skatte- og afgiftsmyndigheden for første gang, at denne virksomhed som værge skulle være momspligtig.

17. Ved afgørelse af 4. juni 2018 gav skatte- og afgiftsmyndigheden afslag på EQ's klage over de to momsansættelser.

18. EQ har herefter anlagt sag ved den forelæggende ret, Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg, Luxembourg), og nedlagt påstand om annullation af afgørelsen af 4. juni 2018.

19. EQ hævder, at de omhandlede tjenesteydelser ikke udgør momspligtig økonomisk virksomhed, idet der er tale om en almennyttig opgave.

20. Efter EQ's opfattelse er den omhandlede virksomhed momsfritaget i henhold til den nationale bestemmelse om gennemførelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), dvs. artikel 44, stk. 1, litra o), i den luxembourgske momslov, hvori der fastsættes momsfritagelse for levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som præsteres af organer, hvis almennyttige karakter anerkendes af de kompetente offentlige myndigheder.

21. EQ har gjort gældende, at den omhandlede virksomhed ikke var momspligtig mellem årene 2004 og 2013, og den omstændighed, at denne virksomhed gøres momspligtig for årene 2014 og 2015, udgør dermed en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

22. Den forelæggende ret har præciseret, at der i luxembourgsk ret findes forskellige ordninger til beskyttelse af voksne, der savner handleevne. Ifølge disse beskyttelsesordninger kan værgemålsretten udpege en særlig repræsentant i afventning af en afgørelse om, hvilken ordning der skal anvendes, samt en ad hoc-repræsentant i tilfælde af interessekonflikt.

23. Den forelæggende ret ønsker først og fremmest oplyst, om den virksomhed, som mod vederlag udøves inden for rammerne af en ordning til beskyttelse af voksne, udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

24. Hvad angår godtgørelsens størrelse følger det af Domstolens praksis, at den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er lavere end kostprisen, er uden relevans, men at godtgørelsesniveauet skal være fastsat på forhånd og dække tjenesteyderens driftsomkostninger[3]. I den konkrete situation fastsættes godtgørelsen af den kompetente ret fra sag til sag under hensyntagen til ydelsesmodtagerens økonomiske situation, således at godtgørelsen ikke fastsættes på forhånd og ikke nødvendigvis sikrer, at tjenesteyderens driftsomkostninger under alle omstændigheder dækkes.

25. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, hvorvidt den virksomhed, som udøves inden for rammerne af en ordning til beskyttelse af voksne, der savner handleevne, kan momsfritages, idet der er tale om »levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), og hvorvidt en advokat, der udøver denne virksomhed, kan være omfattet af begrebet »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« i den nævnte bestemmelses forstand. I denne henseende har EQ lagt vægt på arten af den udøvede virksomhed uden hensyntagen til tjenesteyderens juridiske status, mens skatte- og afgiftsmyndigheden har anført, at der skal tages hensyn til den juridiske status og, uden at sige det direkte, at tjenesteydere, der forfølger et formål med gevinst for øje, skal udelukkes.

26. Den forelæggende ret ønsker desuden fortolkningsbidrag vedrørende begrebet »anerkendelse« af den pågældende institutions almennyttige karakter. Mens momsdirektivet blot henviser til en anerkendelse »af den pågældende medlemsstat«, præciseres anerkendelsesproceduren og det organ, der skal gennemføre den, ikke. De faktiske omstændigheder i den foreliggende sag rejser bl.a. spørgsmålet, om den konkrete myndighed kan være en retslig myndighed, og om anerkendelsen kan foretages fra sag til sag.

27. Afslutningsvis ønsker den forelæggende ret oplyst, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning finder anvendelse i den foreliggende situation. Den forelæggende ret har anført, at momsen er en afgift, der ikke skal belaste den afgiftspligtige person, men den endelige forbruger. Når den myndighed, der er ansvarlig for opkrævning af moms, som i den foreliggende sag efter udførelsen af de pågældende transaktioner oplyser den afgiftspligtige person om, at den agter at afvige fra sin hidtidige praksis, som bestod i ikke at opkræve moms af disse transaktioner, befinder den

3 – Jf. dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 38).

afgiftspligtige person sig i en situation, hvor denne ikke har kunnet fakturere momsen for disse ydelser, men alligevel skal betale denne moms til staten. Den afgiftspligtige person er således i strid med princippet om afgiftsneutralitet forpligtet til at betale de beløb, som staten kræver i moms, af sine egne midler.

28. Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg, Luxembourg) har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1. Skal begrebet økonomisk virksomhed i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at det omfatter eller udelukker ydelser, der leveres inden for rammerne af en trepartsrelation, hvor tjenesteyderen udpeges til at levere tjenesteydelserne af en enhed, som ikke er ydelsesmodtageren?

2. Besvares det første spørgsmål forskelligt afhængigt af, om tjenesteydelserne leveres inden for rammerne af en opgave, som overdrages af en uafhængig retslig myndighed?

3. Besvares det første spørgsmål forskelligt afhængigt af, om tjenesteyderens godtgørelse betales af ydelsesmodtageren eller afholdes af staten, hvorunder den enhed, der har udpeget tjenesteyderen til at levere ydelserne, henhører?

4. Skal begrebet økonomisk virksomhed i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at det omfatter eller udelukker levering af ydelser, når tjenesteyderens godtgørelse ikke er obligatorisk efter loven, og når godtgørelsens størrelse, når den tildeles, a) afhænger af en vurdering fra sag til sag, og b) altid afhænger af den økonomiske situation for modtageren af tjenesteydelserne, og c) baseres på et fast beløb, en andel af modtagerens indtægter eller de leverede ydelser?

5. Skal begrebet »levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring« i artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at det omfatter eller udelukker ydelser, der leveres inden for rammerne af en ordning til beskyttelse af voksne, som er indført ved lov, og som er underlagt en uafhængig retslig myndigheds kontrol?

6. Skal begrebet »organer, der er anerkendt […] som foretagender af almennyttig karakter« i artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem med henblik på anerkendelse af organets almennyttige karakter, fortolkes således, at det fastsætter visse krav til tjenesteyderens driftsform, eller til tjenesteyderens virksomheds uegennyttige formål eller formål med gevinst for øje, eller mere generelt således, at det ved hjælp af andre kriterier eller betingelser begrænser anvendelsesområdet for den i artikel 132, stk. 1, litra g), omhandlede fritagelse, eller er alene udførelsen af ydelser med »tilknytning til social bistand og social sikring« tilstrækkelig til at give det pågældende organ en almennyttig karakter?

7. Skal begrebet »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« i artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, fortolkes således, at der kræves en anerkendelsesprocedure, der tager udgangspunkt i en på forhånd fastsat procedure og på forhånd fastsatte kriterier, eller kan der foretages en ad hoc-anerkendelse fra sag til sag, i givet fald af en retslig myndighed?

8. Tillader princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, således som det er fortolket af Den Europæiske Unions Domstol, at den myndighed, der er ansvarlig for opkrævning af moms, kræver af en momspligtig person, at denne betaler moms af økonomiske transaktioner, der er foretaget i en periode, som er afsluttet på tidspunktet for myndighedens vedtagelse af

skatteafgørelsen, efter at denne myndighed i en lang periode, forud for denne periode, har accepteret momsangivelser fra den pågældende afgiftspligtige person, der ikke inkluderer økonomiske transaktioner af samme art i de afgiftspligtige transaktioner? Er denne mulighed for den myndighed, der er ansvarlig for opkrævning af moms, underlagt nogen betingelser?«

III. Bedømmelse

29. De præjudicielle spørgsmål sigter i det væsentlige mod at afklare, hvorvidt den virksomhed, som en advokat udøver som mandatar, bisidder og værge for voksne, der savner handleevne, er momspligtig eller momsfritaget.

30. Som foreslået af Kommissionen kan de otte præjudicielle spørgsmål samles i tre grupper:

A) Det første til det fjerde spørgsmål vedrører begrebet økonomisk virksomhed, nærmere bestemt hvorvidt den omhandlede virksomhed er omfattet af dette begreb som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, sammenholdt med dets artikel 2, stk. 1, litra c).

B) Det femte til det syvende spørgsmål vedrører anvendelsesområdet for den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse, nærmere bestemt hvorvidt denne virksomhed er fritaget, idet der er tale om »levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring«, og hvorvidt den advokat, som udøver denne virksomhed, kan henhøre under kategorien af »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter i den nævnte bestemmelses forstand«.

C) Ved det sidste præjudicielle spørgsmål anmodes Domstolen om at afklare, hvorvidt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning udelukker, at denne virksomhed skal være momspligtig, når skatte- og afgiftsmyndigheden i en lang periode har accepteret, at denne virksomhed ikke var momspligtig.

31. I overensstemmelse med Domstolens anvisninger fokuserer dette forslag til afgørelse på det femte til det syvende præjudicielle spørgsmål, som jeg har samlet i gruppe B, der vedrører rækkevidden af fritagelsen for ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring. Således forudsættes det, at de omhandlede ydelser udgør økonomisk virksomhed i henhold til kriterierne i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, som er genstand for de spørgsmål, som jeg har samlet i gruppe A.

32. Indledningsvis vil jeg anføre, at ovennævnte spørgsmål ikke alene er af betydning i den foreliggende sag, eftersom Domstolen i øjeblikket skal udtale sig på baggrund af en anmodning om præjudiciel afgørelse om samme emne, hvor Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) har forelagt et enkelt præjudicielt spørgsmål, som i høj grad overlapper med spørgsmålene i gruppe B[4].

33. Revisionsappellanten i sag C-1/20 er også advokat og bliver ofte beskikket af retter som værge for voksne, der savner handleevne. Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden) behandlede vedkommendes omsætning ved aktiviteter som værge som momspligtig. Revisionsappellanten indbragte sagen for Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), som frifandt skatte- og afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at advokater som erhvervsgruppe ikke kan anses for et anerkendt foretagende af almennyttig karakter.

34. Ved læsningen af forelæggelsesafgørelsen fra den østrigske ret fremgår imidlertid en række elementer, som kan være nyttige også med henblik på at besvare spørgsmålene i den foreliggende sag.

4 – Anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) den 3.1.2020, B mod Finanzamt Wien (C-1/20).

35. For nærværende forslag til afgørelse er det bl.a. relevant, at »den tyske Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) vedrørende det sammenlignelige hverv som værge (»Berufsbetreuer«) i tysk ret som omhandlet i § 1896 i den tyske Bürgerliches Gesetzbuch (borgerlig lovbog, BGB) konkluderede, at denne værge kan påberåbe sig afgiftsfriheden i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF, medmindre der er tale om ydelser, som f.eks. en advokat, der fungerer som værge, modtager godtgørelse for som en advokatopgave i forbindelse med værgemålet (den tyske Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), 25.4.2013, V R 7/11). På baggrund af denne afgørelse indførte den tyske lovgiver en særlig fritagelsesbestemmelse for disse ydelser i § 4, nr. 16, litra k), i den tyske Umsatzsteuergesetz (momslov)« [5].

36. Som et led i besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål i gruppe B skal det erindres, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), ifølge Domstolens faste praksis fastsætter to betingelser, der skal være opfyldt samtidigt, for at momsfritagelsen i henhold til denne bestemmelse kan finde anvendelse: De omhandlede tjenesteydelser skal dels have en »nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels præsteres af »offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« [6].

37. Med andre ord skal det undersøges, om den virksomhed, som en advokat udøver som mandatar, bisidder eller værge for en voksen, der savner handleevne, er omfattet af anvendelsesområdet for den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte momsfritagelse, og således dels hvorvidt denne virksomhed har »nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels hvorvidt den advokat, der udøver den, kan henhøre under kategorien af »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

38. Konkret skal det vurderes, om den af den luxembourgske regering anlagte fortolkning, ifølge hvilken en advokat, som udøver den ovennævnte virksomhed, ikke skal momsfritages, er forenelig med en ordlydsmæssig, systematisk og teleologisk fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) [7], og om medlemsstaterne råder over en vis skønsmargen og dermed kan indføre en fritagelse af denne art gennem fortolkning.

39. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at »de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, skal fortolkes strengt« [8], da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person.

40. Denne strenge fortolkning fra medlemsstatens side i forbindelse med gennemførelse af direktivet må imidlertid ikke nå til et punkt, hvor anvendelsen af fritagelsesordningen vanskeliggøres i et sådant omfang, at fritagelserne fratages deres virkning som selvstændige udtryk.

41. Det er derfor nødvendigt at tage højde for formålet med bestemmelsen.

42. Momsdirektivet sigter mod at harmonisere de nationale lovgivninger for at indføre et fælles merværdiafgiftssystem og dermed et ensartet beregningsgrundlag.

5 – Sag C-1/20, forelæggelsesafgørelsens præmis 41. I de skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, især svaret på spørgsmål 3, har EQ gjort gældende, at advokater i Belgien, der beskikkes som foreløbig værge for voksne, der savner handleevne, ikke har pligt til at opkræve moms af godtgørelsen for denne virksomhed, mens deres øvrige advokatydelser er momspligtige.

6 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 30), af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 21), og af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 34).

7 – Jf. dom af 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

8 – Jf. senest dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 28).

43. Fortolkningen af begreberne i momsdirektivet skal derfor være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Med andre ord må de udtryk, der anvendes til at definere de i nævnte artikel 132 fastsatte fritagelser, ikke fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning [9].

44. Den mere fordelagtige momsmæssige behandling af visse tjenesteydelser af almen interesse, der foretages inden for den sociale sektor, har til formål at nedbringe udgifterne til disse tjenesteydelser og således gøre disse mere tilgængelige for de borgere, der vil kunne modtage dem [10].

45. Det fremgår af sagsakterne, i det mindste med hensyn til de argumenter, som anføres af sagsøgeren i hovedsagen, at også det luxembourgske justitsministerium finder, at tjenesteydelser vedrørende social bistand og social sikring skal være momsfritaget, selv når de præsteres af advokater, for ikke yderligere at forøge samfundets omkostninger [11].

a) Betingelsen om, at tjenesteydelserne skal have »nær tilknytning til social bistand og social sikring«

46. Begrebet »nær tilknytning« kræver derfor, på grundlag af den logik om bistand, som kendetegner dette begreb med hensyntagen til dets formål, ikke nogen særlig streng fortolkning, herunder fordi den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse er omfattet af den i samme direktivs artikel 134, litra a), fastsatte yderligere betingelse, at de omhandlede tjenesteydelser skal være »uomgængelig nødvendige« for at yde social bistand og social sikring [12].

47. Selv om begreberne »social bistand og social sikring« ikke defineres i momsdirektivet, har Domstolen i sin praksis i flere tilfælde anerkendt, at visse aktiviteter med tilknytning til pleje, omsorg og beskyttelse af voksne, der er afhængige af andres hjælp, er af almennyttig karakter.

48. I Kügler-dommen [13] fastslog Domstolen, at ydelser vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, udgør tjenesteydelser, der er snævert forbundet med social bistand og social sikring i den forstand, hvori udtrykkene anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) [14].

49. På tilsvarende måde bemærkede Domstolen i Zimmermann-dommen [15], at parterne var enige i, at den ambulante pleje, som en uddannet sygeplejerske yder, kan anses for at have en »nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

9 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 28), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 22). Vedrørende fortolkningen af den samme bestemmelse henvises i denne retning til dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har konstateret, at selv om en streng fortolkning er nødvendig, betyder reglen om en streng fortolkning ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelserne, skal fortolkes på en sådan måde, at disse fritagelser fratages deres virkning, eller gøres så godt som uanvendelige i praksis.

10 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 29), af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 41), og af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 30).

11 – Jf. forelæggelsesafgørelsen, s. 3, under redegørelsen for de argumenter, som anføres af sagsøgeren i hovedsagen.

12 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 31).

13 – Jf. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 61).

14 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Med virkning fra den 1.1.2007 er sjette direktiv blevet ophævet og erstattet af momsdirektivet.

15 – Jf. dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 24).

50. Det skal endvidere konstateres, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), udtrykkeligt nævner tjenesteydelser leveret af alderdomshjem blandt de leveringer af tjenesteydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, som henhører under den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse. Domstolen fremhævede denne omstændighed i dommen i sagen Les Jardins de Jouvence [16].

51. Det fremgår af sagsakterne, at en juridisk repræsentant beskikkes i det tilfælde, hvor en voksen ikke i tilstrækkelig grad er i stand til selvstændigt at varetage sine anliggender på grund af psykisk sygdom, mentalt handicap, aldersrelateret funktionsnedsættelse eller manglende handleevne af andre årsager.

52. For at vurdere, om den juridiske repræsentants virksomhed er af almennyttig karakter og således har nær tilknytning til social bistand, skal først og fremmest dens konkrete indhold betragtes. I denne sammenhæng er især de skriftlige svar, som hovedsagens parter har givet på Domstolens spørgsmål herom, af betydning.

53. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen består de tjenesteydelser, som ydes af advokater beskikket som mandatar, bisidder eller værge for voksne, der savner handleevne, hovedsageligt i følgende: 1) besøg hos ydelsesmodtagerne i deres hjem for at forsikre sig, at de trives, og for at få kendskab til deres behov, 2) kontakter med familien, social- og sundhedsassistenter og plejepersonale, 3) valg af bopæl, 4) anmodning om pensioner og sociale tilskud, 5) igangsættelse af hjemmehjælp, 6) betaling af regninger, anmodning om godtgørelse for lægeomkostninger, selvangivelser, udlevering af penge til hverdagsindkøb.

54. Det hænder, at repræsentanten også præsterer ydelser af juridisk karakter, der dog ikke er forbeholdt advokater: forhandling, indgåelse og ophævelse af lejeaftaler, salg af løsøre eller fast ejendom, bistand eller repræsentation af den voksne i forbindelse med arveskifte. I henhold til luxembourgsk ret kan også nære familiemedlemmer til ydelsesmodtageren eller foreninger, som yder beskyttelse til mentalt eller fysisk handicappede personer, faktisk beskikkes som mandatar, bisidder og værge.

55. Afslutningsvis kan disse opgaver indebære ydelser, som kun må præsteres af advokater, herunder opgaver som juridisk repræsentant for personen uden handleevne i forbindelse med retstvister, men denne form for ydelser er af mindre omfang.

56. Om dette emne har den luxembourgske regering i sit svar anført, at advokater ifølge oplysninger fra Luxembourgs advokatforening udøver flere forskellige former for virksomhed på dette område, som ikke alene består i repræsentation i forhold til daglige gøremål, men at »en del af advokaternes virksomhed kan betegnes som »social«: kontakt med social- og sundhedsassistenter, læger, banker og familier. Advokater skal eksempelvis ofte varetage optagelse i plejeboliger, anmode om tilskud og sørge for praktiske anliggender i forbindelse med flytning« [17].

57. Parternes svar på Domstolens spørgsmål om det konkrete indhold af den juridiske repræsentants virksomhed synes således ikke at afvige materielt: Advokater udøver flere forskellige former for virksomhed for personen uden handleevne, og en del heraf kan betegnes som »social«, herunder i den ovennævnte forstand som ydelser med »nær tilknytning til social bistand«.

58. Forskellene i parternes redegørelse for de faktiske omstændigheder ligger i omfanget og den procentvise opdeling af den udøvede virksomhed: Sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, at virksomhed af »social« karakter har et større omfang end de øvrige former for virksomhed, hvorimod den luxembourgske regering mener, at den udgør en »del« af de forskellige former for virksomhed.

16 – Jf. dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 42).

17 – Den luxembourgske regerings skriftlige svar, punkt 16.

59. For at afgøre, om denne virksomhed som værge er af almennyttig karakter, er det desuden nødvendigt at tage højde for en række elementer i de specifikke bestemmelser (i den foreliggende sag den storhertugelige anordning): a) Udgifterne til disse mandatarer skal afholdes af staten, hvis den voksne, der savner handleevne, ikke har tilstrækkelige økonomiske midler, b) aflønningen, som skal fastsættes af en ret, afhænger hovedsageligt af personen uden handleevnes indkomst og formue, c) repræsentanten er underlagt rettens kontrol, d) modydelsen er ofte en fast godtgørelse, der ikke svarer til den reelle værdi af de leverede ydelser.

60. Det fremgår af sagsakterne, at disse elementer genfindes i det konkrete tilfælde.

61. Af parternes forklaringer kan det udledes, at de, herunder den luxembourgske regering, der repræsenterer det offentlige, er enige i, at en del af den virksomhed, som en advokat udøver som mandatar, bisidder eller værge for voksne, der savner handleevne, kan betragtes som virksomhed med »nær tilknytning til social bistand«, fordi den er knyttet til pleje af den berørte person og til dennes personlige valg i livet samt er »uomgængelig nødvendig« for, at mandataren, bisidderen og værgen skal kunne yde social bistand, idet den omhandlede virksomhed er påkrævet for at sikre ydelsesmodtageren værdige levevilkår med udgangspunkt i dennes psykiske eller fysiske handicap [18]. Det drejer sig således om virksomhed, som afspejler behovet for pleje, bistand og beskyttelse af psykisk eller fysisk handicappede personer, som ellers ikke er i stand til selvstændigt at sørge herfor. Som eksempel kan nævnes valget om, hvorvidt den berørte person skal optages i en plejebolig, der er egnet til dennes behov, eller hvorvidt der skal sørges for hjemmehjælp.

62. Som også den luxembourgske regering har anført, kan begrebet »social bistand« endvidere beskrives som en hjælp, der gør det muligt for en ydelsesmodtager at leve et værdigt liv [19].

63. Formueforvaltning kan (i det mindste i enkelte tilfælde) udgøre et middel til at sikre, at ydelsesmodtageren kan leve et værdigt liv, og beskytte denne fra at foretage handlinger, som kan skade vedkommende.

64. Værdige levevilkår kan utvivlsomt bringes i fare, hvis de konkrete daglige aktiviteter, herunder dem af finansiel karakter, ikke varetages med den nødvendige forsigtighed.

65. En advokat beskikket som mandatar, bisidder eller værge for en voksen, der savner handleevne, udøver imidlertid også en anden kategori af virksomhed, nemlig den, som udelukkende er knyttet til advokaterhvervet.

66. Jeg udelukker, at denne virksomhed udøvet af en advokat, som er beskikket som mandatar, bisidder eller værge, inden for dennes egentlige hverv, kan kvalificeres som virksomhed med nær tilknytning til social bistand, der er uomgængelig nødvendig for at præstere fritagne ydelser. Der er nemlig tale om erhvervsmæssig virksomhed, som er forbeholdt advokater og udøves inden for rammerne af et liberalt erhverv, snarere end som et led i varetagelsen af en almennyttig opgave som mandatar, bisidder eller værge.

67. For at vurdere, om en advokat kan indrømmes fritagelse for former for virksomhed, som utvivlsomt har karakter af social bistand som de ovennævnte, er det nødvendigt at fastlægge, om den anden betingelse i momsdirektivet (anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter af medlemsstaten) er opfyldt. Efter min opfattelse findes der en nær forbindelse mellem de to betingelser i den forstand, at den omstændighed, at hovedparten af virksomheden er af social karakter, kan øve indflydelse på tjenesteyderens kvalificering, idet dennes virksomhed kan opfattes som havende et socialt engagement af fast karakter, som skal anerkendes i denne retning.

18 – Jf. dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 54).

19 – Den luxembourgske regerings skriftlige svar, punkt 14.

68. Som jeg vil uddybe i det følgende, mener jeg, at en advokat, der hovedsageligt varetager opgaver af almennyttig karakter (med nær tilknytning til social bistand), som ikke omfatter virksomhed af streng juridisk karakter, kan indrømmes fritagelse for ydelserne af almennyttig karakter. Denne fritagelse kan ikke udelukkes alene af den grund, at ydelserne præsteres af advokater.

b) Betingelsen om, at personen skal være anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagende af almennyttig karakter

69. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), præciserer hverken betingelserne eller vilkårene for anerkendelse af andre organer end offentligretlige organer som foretagender af almennyttig karakter.

70. Det tilkommer således principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår sådanne organer kan gives en sådan anerkendelse [20].

71. Momsdirektivets artikel 132 tillader medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige at gøre indrømmelse af den i samme artikels stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de forudsætninger, der er nævnt i samme artikel, er opfyldt. Medlemsstaterne kan frit kræve disse fakultative forudsætninger supplerende opfyldt som betingelse for indrømmelse af den omhandlede fritagelse [21].

72. Heraf følger, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at anerkende visse organer, der ikke er offentligretlige, som foretagender af almennyttig karakter [22].

73. Det skal imidlertid erindres, at artikel 131, stk. 1, opstiller grænser for medlemsstaternes skønsmargen i den forstand, at medlemsstaterne kan fastsætte fakultative forudsætninger ud over betingelserne i direktivet »for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug«.

74. Medlemsstaternes skønsmargen i forbindelse med fastsættelse af betingelserne for anvendelse af fritagelsen på en person må derfor ikke nå til et punkt, hvor fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der følger af direktivet, berøres.

75. Udtrykket »for at sikre en korrekt og enkel anvendelse« af de fastsatte fritagelser sigter efter min opfattelse dels mod, at medlemsstaterne indfører nationale ordninger, der ikke gør det for vanskeligt for de økonomiske aktører at anvende fritagelserne, dels eventuelt mod, at kontrolforanstaltningerne rationaliseres.

76. Åbenlyst kan formålet om at »hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug« ikke indebære fritagelser for personkategorier, der savner tilknytning til den udøvede virksomheds konkrete karakter.

77. I lyset af de almindelige principper skal medlemsstaternes skønsbeføjelse imidlertid udøves i overensstemmelse med EU-retten [23].

20 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 43), af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 32), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

21 – Jf. dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 33), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

22 – Jf. dom af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 51, og den deri nævnte retspraksis).

23 – Jf. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 54 og 57), og af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 51 og 52).

78. Når en afgiftspligtig person således anfægter anerkendelsen, eller den manglende anerkendelse, af organet som et foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), påhviler det de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har iagttaget grænserne for den ved denne artikel tildelte skønsbeføjelse under overholdelse af de EU-retlige principper, herunder navnlig ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet [24].

79. I den foreliggende situation har den luxembourgske regering ikke anerkendt EQ som et foretagende af almennyttig karakter med hensyn til den virksomhed, som denne udøver som mandatar, bisidder og værge, tilsyneladende fordi EQ er advokat.

80. Domstolen har i tidligere afgørelser allerede udelukket, at advokater som erhvervsgruppe principielt kan betragtes som foretagender af almennyttig karakter. Ifølge Domstolen kan en medlemsstat ikke anvende en nedsat momssats på ydelser, der leveres af private virksomheder med gevinst for øje, alene på grundlag af en vurdering af disse ydelsers karakter uden navnlig at tage hensyn til de formål, som de omhandlede virksomheder overordnet set forfølger, og hvor fast deres sociale engagement er; Domstolen har fastslået, at erhvervsgruppen af advokater og »procesfuldmægtige«, på baggrund af deres overordnede formål og den omstændighed, at deres eventuelle sociale engagement ikke er af fast karakter, ikke i almindelighed kan anses for at være velgørende [25].

81. Ved anvendelsen af samme ræsonnement har Domstolen fastslået, at de ydelser, der leveres af advokater inden for rammerne af en national retshjælpsordning, ikke er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) [26].

82. I en situation som den foreliggende kan det dog på grundlag af visse specifikke elementer ikke antages, at momsfritagelsen er udelukket på forhånd.

83. Af ovenstående overvejelser vedrørende den art af ydelser, som en advokat præsterer i sin egenskab af mandatar, bisidder eller værge for en person uden handleevne, kan det konkluderes, at i det mindste en del af disse ydelser utvivlsomt har social betydning og dermed kan anses for at have nær tilknytning til begrebet »social bistand« som præciseret ovenfor.

84. Disse ydelser er nemlig ikke forbeholdt advokater og forudsætter oven i købet ikke, at de præsteres af en advokat.

85. Det skal nu efter min opfattelse vurderes, om visse fakultative forudsætninger skal være opfyldt for at anse en situation som den foreliggende for at være forenelig med momsfritagelsen, dvs. hvorvidt det er relevant, at den person, der fungerer som mandatar, bisidder eller værge for personen uden handleevne, er advokat, og hvorvidt det sociale engagement, som udvises af den, der anmoder om fritagelse, er af betydeligt omfang og af fast karakter, herunder for at fastlægge, om den pågældende medlemsstat har overholdt grænserne for sin skønsmargen i forbindelse med fastsættelse af fakultative forudsætninger for indrømmelse af den omhandlede fritagelse ud over betingelserne i direktivet.

86. Det tilkommer den nationale ret konkret at efterprøve, om alle disse betingelser er opfyldt, men Domstolen skal give den nationale ret vejledende kriterier, således at denne prøvelse kan finde sted i henhold til EU-retten.

24 – Jf. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 56), og af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 52 og 54).

25 – Jf. dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 45 og 46).

26 – Jf. dom af 28.7.2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, præmis 65).

87. Selv om betingelsen om, at de leverede ydelser har nær tilknytning til social bistand, er opfyldt, er dette ikke ensbetydende med, at også den anden udtrykkelige betingelse er opfyldt, dvs. at tjenesteyderen skal være anerkendt som »foretagende af almennyttig karakter« [27].

88. Efter min opfattelse skal Domstolens praksis, ifølge hvilken »[EU-]lovgivers ønske om at begrænse muligheden for at anvende en nedsat sats til de tjenesteydelser, der leveres af organisationer, som overholder dette dobbelte krav, ville blive modarbejdet, hvis en medlemsstat frit kunne kvalificere private virksomheder, der drives med gevinst for øje, som organisationer som omhandlet i punkt 15 af den ene grund, at disse virksomheder ligeledes leverer ydelser af almennyttig karakter«, fortolkes i denne retning [28].

89. Jeg mener dog, at også det modsatte kan gøre sig gældende: EU-lovgivers ønske ville ligeledes blive modarbejdet, hvis en medlemsstat ikke kvalificerer private virksomheder – der ganske vist (i et begrænset omfang) drives med gevinst for øje, men leverer tjenesteydelser af almennyttig karakter i et sådant omfang, at det viser, at deres sociale engagement er af fast karakter – som »foretagender af almennyttig karakter«.

90. Jeg mener nemlig ikke, at Domstolens ovennævnte praksis kan fortolkes således, at en person, der hovedsageligt leverer ydelser med nær tilknytning til social bistand, hvilket viser, at dennes sociale engagement er af fast karakter, på forhånd er udelukket fra muligheden for at indrømmes den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte momsfritagelse alene af den grund, at vedkommende er medlem af advokatforeningen.

91. For det første er denne konklusion i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, der hører til EU-rettens almindelige retsgrundsætninger. Domstolen har i flere tilfælde erindret om, at de midler, der bringes i anvendelse til gennemførelse af sjette direktiv, skal være egnede til at realisere de formål, der tilsigtes med dette direktiv, og de må ikke gå videre end nødvendigt for at nå disse formål [29].

92. Manglende indrømmelse af fritagelsen for en person, bare fordi vedkommende er medlem af advokatforeningen, risikerer i stedet at undergrave balancen i den EU-retlige bestemmelse som følge af en hensigt om »udelukkelse«, som ikke er forenelig med direktivets ånd.

93. For så vidt angår anvendelsen af fritagelsen er det efter min opfattelse mere korrekt at tage udgangspunkt i den virksomhed, som en person udøver, end i personens art.

94. For det andet skal der tages hensyn til princippet om afgiftsneutralitet. Den omstændighed, at den afgiftspligtige person kvalificeres som advokat, skal efter min opfattelse ikke medføre, at vedkommende behandles afgiftsmæssigt forskelligt i forhold til dem, som i det væsentlige leverer samme ydelser, men indrømmes fritagelse, såfremt der findes personer eller foreninger, der leverer sammenlignelige ydelser og er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter [30].

95. En sådan tilgang kan nemlig indebære, at fokus lægges på den afgiftspligtige persons betegnelse, og kan dermed stride mod den omstændighed, at hensynet til de reelle økonomiske og forretningsmæssige forhold udgør et grundlæggende kriterium for anvendelse af momsen. Det kan endvidere være problematisk med hensyn til princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for, at sammenlignelige økonomiske transaktioner, som altså konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt.

27 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 30), af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 21), og af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 34).

28 – Jf. dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 44).

29 – Jf. dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 25), og af 26.4.2012, Kommissionen mod Nederlandene (C-508/10, EU:C:2012:243, præmis 75).

30 – Jf. dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 49).

96. For det tredje kan det fremhæves, at den omhandlede virksomhed ikke udøves af advokaten på grundlag af dennes erhvervskvalifikation, men fordi vedkommende er beskikket af en ret som mandatar, bisidder eller værge for den voksne, der savner handleevne. Den kompetente retslige myndighed tildeler repræsentanten en specifik lovbestemt opgave til gavn for voksne, der savner handleevne, herunder beføjelsen/forpligtelsen til at repræsentere og beskytte denne voksne samt udføre de aktiviteter, som udgør et middel dertil. Jeg rejser derfor spørgsmålet, om den person, som beskikkes som mandatar, bisidder eller værge ifølge luxembourgsk ret, kan henhøre under kategorien af »organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter«, henset til denne opgaves særlige sociale værdi, der er fastsat ved lov. Anerkendelsen af den almennyttige karakter af opgaven som mandatar, bisidder og værge følger i så fald direkte af den nationale lov, mens rettens foranstaltning om beskikkelse kun tjener til at fastsætte, hvem der beskikkes.

97. De af den luxembourgske regering og Kommissionen anførte argumenter om, at den omstændighed, at advokaterhvervet er kendetegnet ved at handle med gevinst for øje, er til hinder for anerkendelse, overbeviser mig ikke.

98. Begrebet »organ« er i princippet tilstrækkeligt bredt til også at omfatte private virksomheder, der (i et begrænset omfang) drives med gevinst for øje: Den omstændighed, at EQ udøver en del af sin virksomhed i dette øjemed, udelukker på ingen måde, at vedkommende kan henhøre under kategorien af »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g) [31].

99. Dette forudsætter efter min opfattelse, at driften med gevinst for øje er begrænset, idet følgende overvejelser er relevante i denne sammenhæng.

100. Først og fremmest skal det konstateres, at advokatens godtgørelse kan afholdes af staten, hvis den voksne, der savner handleevne, ikke har tilstrækkelige økonomiske midler.

101. Som anført ovenfor fastsættes denne godtgørelse i henhold til en storhertugelig anordning, og dens størrelse fastsættes aldrig på forhånd og automatisk, fordi den afhænger af rettens vurdering fra sag til sag, og da der ikke sondres mellem omkostninger og advokatydelser, dækker godtgørelsen ikke altid alle tjenesteyderens omkostninger [32].

102. Dette forhold kan i henhold til ovennævnte retspraksis [33] henhøre under de elementer, som skal betragtes for at fastlægge, om det pågældende organ er af almennyttig karakter, og viser, at dets ydelser af almennyttig karakter ganske vist leveres mod vederlag, men ifølge en logik, der ikke følger markedsreglerne.

103. Domstolen har allerede præciseret, at ved anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige organer tilkommer det de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold med karakter af indicier: tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser; den almene interesse i den berørte afgiftspligtige persons virksomhed; den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse; samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af staten [34].

31 – Jf. dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 39), og af 12.3.2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

32 – Jf. EQ's svar på Domstolens spørgsmål, især svaret på det første spørgsmål.

33 – Jf. dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

34 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 44), af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 35), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

104. Jeg mener, at den foreliggende situation omfatter, om end delvist, visse af de forhold med karakter af indicier, som ifølge Domstolen viser, at et organ er af almennyttig karakter: den almene interesse i det mindste i en del af den afgiftspligtige persons virksomhed; den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse [35]; den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser af social karakter i et vist omfang afholdes af staten eller under alle omstændigheder, som i den konkrete situation, altid fastsættes ved en retsafgørelse efter vurdering af den kompetente retslige myndighed. Det tilkommer selvsagt den nationale ret at fastlægge, om disse krav er opfyldt i den af hovedsagen omhandlede situation, men det skal præciseres, at det drejer sig om forhold med karakter af indicier, som ikke nødvendigvis skal foreligge samtidigt, for at anerkendelsen kan foretages.

105. Netop fordi den konkrete situation de plano ikke udgør et typisk tilfælde, hvor personen kan påberåbe sig fritagelsen, mener jeg, at det egentlige forhold, der kan kvalificere en person som »foretagende af almennyttig karakter«, er personens faste sociale engagement, sådan som det indirekte kan udledes af den ovennævnte retspraksis.

106. Dette forhold kan nemt fastlægges, når personens virksomhed i henhold til vedtægterne eller som eneste øjemed omfatter ydelser vedrørende social bistand og social sikring, hvorimod det er vanskeligere (men ikke kan udelukkes) at fastlægge et sådant forhold, når personen udøver en mere blandet virksomhed som erhvervsudøver, herunder eksempelvis som advokat.

107. Da det med hensyn til det sidstnævnte tilfælde ikke på forhånd kan udelukkes, at personens almennyttige karakter ikke kan anerkendes, alene fordi vedkommende er medlem af en specifik erhvervsforening, mener jeg, at det kriterium, som kan vejlede den nationale myndighed i forbindelse med anerkendelsen, skal være knyttet til, om personen hovedsageligt leverer ydelser af almennyttig karakter i forhold til andre ydelser, som personen også lovligt kan præstere.

108. En advokat og enhver anden erhvervsudøver, der hovedsageligt udøver virksomhed, der kan kvalificeres som »levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring«, kan efter min opfattelse godt anerkendes som »foretagende af almennyttig karakter«, hvis personen kun i meget lille omfang driver en strengt juridisk virksomhed, som hypotetisk set savner tilknytning til sociale ydelser.

109. Erhvervsudøveren bør i dette tilfælde føre separate regnskaber, på grundlag af hvilke det er muligt i momsmæssig henseende at sondre mellem den (overvejende del af) virksomhed, som har nær tilknytning til social bistand og derved er momsfritaget, og den (resterende) momspligtige virksomhed [36].

110. På baggrund af det ovenstående tilkommer det den forelæggende ret under hensyn til alle relevante forhold, navnlig de ovennævnte, at fastlægge, om de nationale myndigheder ved ikke at anerkende EQ som et foretagende af almennyttig karakter har overholdt grænserne for den skønsbeføjelse, de har fået ved momsdirektivets artikel 132.

35 – Dette krav er genstand for divergerende opfattelser hos sagsøgeren i hovedsagen og den luxembourgske regering i de skriftlige svar på Domstolens spørgsmål. Det tilkommer derfor den forelæggende ret at fastlægge, om dette krav er opfyldt.

36 – Hvad angår fritagelse alene for visse ydelser og ikke andre (i den forstand, at levering af tjenesteydelser af anden art ikke påvirker fritagelsens karakter) henvises til den nylige dom af 20.11.2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 42 og 43), og dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 54).

c) Hvorvidt en national ret har beføjelse til at foretage den omhandlede anerkendelse

111. Afslutningsvis vil jeg gøre nogle overvejelser vedrørende anerkendelsesproceduren; den luxembourgske regering og tilsyneladende også Kommissionen har gjort gældende, at anerkendelsen af en afgiftspligtig person som foretagende af almennyttig karakter i henhold til den luxembourgske ordning ikke kan foretages af en ret, selv når det er blevet fastlagt, at den luxembourgske stat har overskredet grænserne for sin skønsbeføjelse ved at undlade i sin nationale lovgivning at bestemme, at anerkendelsen kan gælde for en specifik afgiftspligtig person.

112. Momsdirektivets artikel 131 tillægger unægtelig medlemsstaterne en vid skønsmargin hvad angår anerkendelsen af de omhandlede organer, men Domstolen har udtrykkeligt netop vedrørende fortolkningen af sjette direktiv fastslået, at »[h]verken det pågældende direktivs almindelige ordning eller den handlefrihed, det i øvrigt overlader medlemsstaterne, [således kan] påberåbes til støtte for at nægte de bestemmelser enhver virkning, som efter deres indhold kan gøres gældende ved domstolene, uanset at direktivet ikke er blevet gennemført i sin helhed« [37].

113. Det tilkommer først og fremmest medlemsstaten at fastsætte en sådan betingelse, men Domstolen har afklaret, at en medlemsstat, der har undladt at træffe de i henhold til direktivet nødvendige foranstaltninger, »[ikke kan] påberåbe sig sin egen undladelse for at afvise at give en borger en fritagelse, som denne lovligt har krav på i henhold til sjette direktiv« [38]. Hvis det derfor er muligt at opfylde betingelserne for den pågældende anerkendelse på anden måde, følger det som allerede nævnt af principperne i EU-retten og navnlig af princippet om direktivers effektive virkning, at borgerne ikke må hindres i at udøve en rettighed, de er blevet tillagt ved det pågældende direktiv.

114. Der skal erindres om, at ifølge fast retspraksis [39] kan der i alle tilfælde, når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten.

115. I Kügler-dommen fastslog Domstolen, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), tilstrækkeligt præcist og ubetinget angiver de former for virksomhed, der er omfattet af fritagelsen, hvorfor denne bestemmelse kan anses for at have direkte virkning [40].

116. Det er uden betydning for den omtvistede bestemmelses direkte virkning, at de pågældende organer ikke er anerkendt som almennyttige foretagender ved lov, og man må derimod rejse det spørgsmål, om det ikke på anden måde følger af lovgivningen i den pågældende medlemsstat eller blot af de faktiske omstændigheder, at der er tale om et almennyttigt foretagende.

117. Så længe medlemsstaterne overholder grænserne for den skønsbeføjelse, de har fået ved momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), kan borgerne ikke på grundlag af denne bestemmelse opnå egenskab af foretagende af almennyttig karakter i modstrid med den pågældende medlemsstats ønske.

118. På grundlag af den direkte virkning, som Domstolen har anset den omhandlede fritagelse for at have [41], mener jeg dog, at hvis den luxembourgske stat ikke har overholdt grænserne for sin skønsbeføjelse og således udelukket, at anerkendelsen kan foretages i dette specifikke tilfælde, kan den forelæggende ret om nødvendigt selv foretage denne anerkendelse.

37 – Jf. dom af 19.1.1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, præmis 29).

38 – Jf. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 60), og af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 32).

39 – Jf. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

40 – Jf. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 53).

41 – Jf. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 52-61).

119. Ud fra dette synspunkt påhviler det, når en borger anmoder om anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter, de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har overholdt de nævnte grænser og herved har anvendt de EU-retlige principper, og »under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige er et organ, der kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter i den nævnte bestemmelses forstand« [42].

120. Den foreslåede løsning medfører ikke, at fritagelsen udvides ud over, hvad der er fastlagt i direktivet, men blot, at den kommer de afgiftspligtige personer til gode, der har ret hertil i medfør af direktivet.

IV. Forslag til afgørelse

121. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg, Luxembourg), som er anført under nr. 5, 6 og 7 samt samlet i gruppe B, på følgende måde:

»1) Artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand kan omfatte ydelser, der leveres inden for rammerne af en ordning til beskyttelse af voksne, der savner handleevne, som er indført ved lov, og som er underlagt en uafhængig retslig myndigheds kontrol; en advokat, som leverer ydelser inden for rammerne af en ordning til beskyttelse af voksne, der savner handleevne, kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter, forudsat at dennes sociale engagement er af fast karakter i den forstand, at ydelserne af almennyttig karakter tydeligt udgør hovedparten i forhold til de andre ydelser; anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter kræver ikke en på forhånd fastsat procedure og på forhånd fastsatte kriterier, men kan foretages fra sag til sag, eventuelt af en retslig myndighed, såfremt den nationale lovgiver eller de nationale administrative myndigheder ved den manglende anerkendelse har overskredet grænserne for de skønsbeføjelser, der er tillagt medlemsstaterne ved direktivet.

2) I denne henseende tilkommer det den nationale ret at afgøre, hvorvidt EQ's virksomhed som mandatar, bisidder og værge har nær tilknytning til social bistand, hvorvidt EQ på grundlag af indholdet af de præsterede ydelser kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter med hensyn til levering af ydelser i egenskab af mandatar, bisidder og værge for voksne, og hvorvidt den nationale lovgiver eller de nationale administrative myndigheder ved den manglende anerkendelse har overskredet grænserne for de skønsbeføjelser, der er tillagt medlemsstaterne ved direktivet.«

42 – Jf. dom af 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).