



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. april 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – økonomisk virksomhed – levering af tjenesteydelser mod vederlag – artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 9, stk. 1 – fritagelser – artikel 132, stk. 1, litra g) – levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring – ydelser, der leveres af en advokat i henhold til et mandat om beskyttelse af umyndiggjorte voksne personer – organ, der er anerkendt som et foretagende af almennyttig karakter«

I sag C-846/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal d'arrondissement (kredsdomstol, Luxembourg) ved afgørelse af 20. november 2019, indgået til Domstolen den 21. november 2019, i sagen

EQ

mod

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal (refererende dommer), og dommerne N. Wahl, F. Biltgen, L.S. Rossi og J. Passer,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den luxembourgske regering ved C. Schiltz og T. Uri, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen først ved R. Lyal og N. Gossement, derefter ved R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. januar 2021,

afsagt følgende

* Processprog: fransk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem EQ og administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (myndigheden for registrering, offentlig ejendom og moms (Luxembourg) (herefter »den luxembourgske afgiftsmyndighed«) vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) af tjenesteydelser leveret af en advokat inden for rammerne af mandater til beskyttelse af umyndiggjorte voksne personer, som EQ i henhold til loven har fået betroet af den kompetente judicielle myndighed.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), foreskriver:

»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.«

- 4 Dette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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.«

- 5 Nævnte direktivs artikel 24, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

- 6 Momsdirektivets artikel 25 har følgende ordlyd:

»En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

- a) overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke
- b) forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand
- c) udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven.«

7 Direktivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

8 Det nævnte direktivs artikel 131, som er den eneste artikel i kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser« i direktivets afsnit IX med overskriften »Afgiftsfritagelser«, bestemmer:

»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.«

9 Momsdirektivets kapitel 2 i afsnit IX med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« indeholder artikel 132-134.

10 I henhold til samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra g), fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

»[L]evering 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.«

11 Nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra a), foreskriver:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

a) [D]e pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.«

12 Momsdirektivets artikel 134 bestemmer:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.«

Den luxembourgske lovgivning

- 13 Artikel 4, stk. 1, i loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (lov af 12.2.1979 om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), foreskriver:

»Som afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 2 anses enhver, der selvstændigt og sædvanligt udøver transaktioner, der er forbundet med en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed og uanset, hvor den udøves. [...]«

- 14 Momslovens artikel 5 bestemmer:

»Ved økonomisk virksomhed forstås enhver form for virksomhed, der har til formål at opnå indtægter, bl.a. virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, virksomhed inden for liberale erhverv og virksomhed, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

- 15 Lovens artikel 15, stk. 1, bestemmer:

»1. Ved levering af ydelser forstås enhver transaktion, der ikke er en levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet eller indførelse af varer.

Denne transaktion kan bestå i overdragelse af et immaterielt gode, en forpligtelse til at undlade noget eller at tåle en handling eller en situation og udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til lov eller i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne.

[...]«

- 16 Momslovens artikel 44, stk. 1, litra o), er affattet således:

»Følgende [transaktioner] er fritaget for [moms] inden for de grænser og på de betingelser, der fastsættes ved storhertugelig anordning:

[...]

o) tjenesteydelser og levering af varer med nær tilknytning til social sikring, social bistand eller folkesundhed, som præsteres af offentligretlige organer, investeringsforeninger, offentlige- eller almennyttige institutioner, plejehjem, 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

[...]«

- 17 Artikel 3 i règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (storhertugelig anordning af 23.12.1982 om fastsættelse af betingelserne for udpegelse af en værge) bestemmer:

»Værgemålsdommeren kan tildele værge et vederlag, hvis beløb eller beregningsmetode fastsættes ved begrundet afgørelse under hensyntagen til den umyndiggjorte persons økonomiske situation.

Dette vederlag består enten i et fast beløb, i en andel af den umyndiggjorte persons indtægter eller i et honorar, der fastsættes på grundlag af de udførte opgaver.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 18 EQ er advokat og har siden 1994 været medlem af Luxembourg's advokatforening. Siden 2004 har han været repræsentant for voksne personer som mandatar, bisidder og værge.
- 19 Ved pålæg om efterbetaling af moms af 19. januar 2018 for årene 2014 og 2015, som blev stadfæstet ved klageafgørelse af 4. juni 2018, fastsatte den luxembourgiske afgiftsmyndighed af egen drift de momsbeløb, som EQ skulle betale for disse år, ud fra den forudsætning, at den nævnte repræsentationsvirksomhed udgjorde momspligtige tjenesteydelser.
- 20 EQ har anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om annullation af afgørelsen af 4. juni 2018, idet han navnlig har gjort gældende, at den virksomhed, som han i den omtvistede periode udøvede på området for beskyttelse af voksne personer, ikke udgjorde økonomisk virksomhed, at denne virksomhed under alle omstændigheder var momsfritaget i henhold til den nationale bestemmelse til gennemførelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), og at den luxembourgiske afgiftsmyndighed fra 2004 indtil 2013 havde anerkendt, at den nævnte virksomhed ikke var momspligtig, således at det forhold, at denne virksomhed nu i årene 2014 og 2015 blev pålagt moms, udgjorde en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.
- 21 EQ har desuden gjort gældende, at den luxembourgiske afgiftsmyndigheds standpunkt er i strid med det luxembourgiske justitsministeriums standpunkt – idet justitsministeriet påtager sig at betale honorarer til en mandatar, der har til opgave at beskytte voksne personer, når disse er værdigt trængende – og som anerkender, at de betalinger, der modtages i denne forbindelse, ikke er momspligtige.
- 22 Den luxembourgiske afgiftsmyndighed har bestridt disse argumenter. Afgiftsmyndigheden har i denne henseende for det første gjort gældende, at de tjenesteydelser, som EQ leverer på området for beskyttelse af voksne personer, udgør økonomisk virksomhed, eftersom EQ leverer disse ydelser i forbindelse med sin erhvervsmæssige virksomhed som advokat og oppebærer en betydelig indkomst heraf. For det andet kan de nævnte ydelser under de foreliggende omstændigheder ikke afgiftsfritages i henhold til den nationale bestemmelse til gennemførelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), for så vidt som den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse ikke kan påberåbes af en person, der udøver advokatvirksomhed og ikke opfylder betingelsen om at være et foretagende af almennyttig karakter.
- 23 Den forelæggende ret har forklaret, at der med henblik på at varetage de behov, som voksne, der er umyndiggjorte – dvs. voksne, der lider af en ændring i deres åndsevner som følge af sygdom, fysisk svækkelse eller alderssvækkelse – måtte have, findes forskellige beskyttelsesordninger, herunder samværgemål og værgemål, der gør det muligt at rådgive, kontrollere eller repræsentere disse personer i forbindelse med dagligdags anliggender, og som tildeler forvaltnings- og repræsentationsbeføjelser til tredjemand. Indførelsen af disse beskyttelsesordninger kan give anledning til, at værgemålsdommeren udpeger en særlig repræsentant i afventning af, at der træffes afgørelse om den beskyttelsesordning, der skal anvendes, samt en ad hoc-repræsentant i en situation, hvor der foreligger en interessekonflikt. I praksis udvælges kuratorer, værger, særlige repræsentanter og ad hoc-repræsentanter navnlig blandt familiemedlemmerne, men ligeledes blandt andre personer, såsom advokater.
- 24 Den forelæggende ret har for det første med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede virksomhed udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, som foretages mod vederlag som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), anført, at de vederlag, der er omhandlet i artikel 3 i règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (storhertugelig anordning af 23.12.1982 om fastsættelse af betingelserne for udpegelse af en værge), faktisk indebærer en økonomisk modværdi i forhold til denne virksomhed.

- 25 Selv om de ydelser, der leveres i den foreliggende sag, på alle punkter ligner økonomisk virksomhed, er den forelæggende ret imidlertid for det første i tvivl om rækkevidden af vurderingen i Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 32), hvorefter en tjenesteydelse kun kan pålægges afgift, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser. På området for beskyttelse af voksne personer består der nemlig et trepartsforhold mellem tjenesteyderen, modtageren, dvs. den beskyttede voksne person, og den judicielle myndighed, der har betroet denne tjenesteyder varetagelsen af denne forvaltningsopgave. Det kan i denne forbindelse ligeledes være relevant, at vederlaget til tjenesteyderen i tilfælde af, at den voksne person er værdigt trængende, betales af staten.
- 26 Hvad for det andet angår vederlagets størrelse synes det – selv om det fremgår af Domstolens praksis, at det er uden relevans, at en økonomisk transaktion udføres til en pris, der er lavere end kostprisen – i øvrigt at følge af denne retspraksis, at vederlaget skal fastsættes på forhånd og dække tjenesteyderens driftsomkostninger (jf. bl.a. dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 38). I det foreliggende tilfælde fastsættes tjenesteyderens vederlag fra sag til sag af den kompetente ret i forhold til modtagerens formueforhold, således at dette vederlag ikke er fastsat på forhånd og ikke nødvendigvis under alle omstændigheder sikrer dækning af de driftsomkostninger, som tjenesteyderen afholder.
- 27 Hvad dernæst angår spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede virksomhed er momsfritaget, skal den forelæggende ret undersøge dels, om denne virksomhed er omfattet af begrebet »social bistand og social sikring« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), dels om EQ kan være omfattet af begrebet »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« som omhandlet i denne bestemmelse, og efter hvilken procedure og af hvilken myndighed denne anerkendelse skal foretages.
- 28 Endelig er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning finder anvendelse under de foreliggende omstændigheder. Den har i denne sammenhæng navnlig anført, at den afgiftspligtige person, når den luxembourgske afgiftsmyndighed efter udførelsen af de pågældende transaktioner meddeler vedkommende, at den agter at afvige fra sin hidtidige praksis, som bestod i ikke at opkræve moms af disse transaktioner, befinder sig i en situation, hvor vedkommende ikke har kunnet overvælte betalingen af momsen på modtagerne af disse tjenesteydelser. Den afgiftspligtige person er således forpligtet til at betale de beløb, som staten kræver i moms, af sine egne midler.
- 29 På denne baggrund har tribunal d'arrondissement (kredsdomstol, Luxembourg) besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal begrebet økonomisk virksomhed i [momsdirektivets] artikel 9, stk. 1, andet afsnit, fortolkes således, at det omfatter eller udelukker ydelser, der leveres inden for rammerne af e[t] treparts[forhold], 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 [momsdirektivets] artikel 9, stk. 1, andet afsnit, 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, [...] afhænger af en

vurdering fra sag til sag, [...] altid afhænger af den økonomiske situation for modtageren af tjenesteydelserne, og [...] 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 [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra g), 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 af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra g), 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 [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra g), 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-ankendelse 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 [Domstolen], 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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første til det fjerde spørgsmål

- 30 Med det første til det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af ydelser til fordel for umyndiggjorte voksne personer, som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, hvis udførelse er betroet tjenesteyderen af en judiciel myndighed i henhold til loven, og hvor tjenesteyderens vederlag fastsættes af samme myndighed på grundlag af et fast beløb eller på grundlag af en konkret vurdering i den enkelte sag, bl.a. på grundlag af den umyndiggjortes økonomiske situation – idet dette vederlag i øvrigt betales af staten i tilfælde af, at den umyndiggjorte er værdigt trængende – udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i denne bestemmelse.
- 31 Det bemærkes, at selv om det er korrekt, at momsdirektivet giver momsens et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af denne afgift (dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

- 32 I denne henseende har Domstolen præciseret, at virksomhed kun kan kvalificeres som økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, såfremt virksomheden svarer til en af de transaktioner, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1 (dom af 12.5.2016, *Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 21).
- 33 Moms skal ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), om afgiftspligtige transaktioner pålægges bl.a. levering af varer og ydelser mod vederlag, som foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. I henhold til direktivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås endvidere ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (dom af 2.6.2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 21).
- 34 Det skal således for det første afgøres, om virksomhed som den i hovedsagen omhandlede, som den forelæggende ret har kvalificeret som levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), foretages mod vederlag, således som denne bestemmelse kræver.
- 35 Selv om det i sidste ende tilkommer den forelæggende ret at foretage denne efterprøvelse, påhviler det imidlertid Domstolen at oplyse den nævnte ret om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den (jf. i denne retning dom af 17.12.2020, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, præmis 27).
- 36 Det følger i denne henseende af fast retspraksis, at muligheden for at kvalificere en levering af tjenesteydelser som en levering mod vederlag udelukkende forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 29.10.2015, *Saudačor*, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 32).
- 37 I det foreliggende tilfælde fremgår det af den forelæggende rets forklaringer, at EQ faktisk modtog betalinger i forbindelse med udførelsen af de forvaltnings- og repræsentationsmandater, som EQ havde til opgave at varetage.
- 38 Den forelæggende ret har imidlertid for det første anført, at udførelsen af de nævnte ydelser ikke er blevet betroet EQ af modtagerne heraf, men af den kompetente myndighed i henhold til en lovgivning, der har til formål at beskytte umyndiggjorte voksne personer i forbindelse med dagligdags anliggender.
- 39 Domstolen har allerede tidligere fastslået, at det med henblik på at vurdere, om en virksomhed udgør levering af ydelser mod vederlag, er uden relevans, at den pågældende virksomhed består i at udøve funktioner, som af almene hensyn er tillagt og reguleret ved lov (dom af 2.6.2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 42). Momsdirektivets artikel 25, litra c), bestemmer således udtrykkeligt, at levering af ydelser kan bestå i udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven.
- 40 Hvad for det andet angår relevansen i denne sammenhæng af den omstændighed, at vederlaget for de i hovedsagen omhandlede ydelser i tilfælde af, at modtagerne heraf er værdigt trængende, kan betales af staten, skal det bemærkes, at det, for at en levering kan anses for foretaget »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivet, ikke kræves – således som det ligeledes følger af dette direktivs artikel 73 – at modydelsen for denne levering skal erlægges direkte af modtageren af ydelserne, men at denne modydelse også kan erlægges af en tredjemand (jf. i denne retning dom af 27.3.2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 34).

- 41 Hvad for det tredje angår den måde, hvorpå vederlaget for tjenesteydelser som dem, EQ leverer, fastsættes, fremgår det af den forelæggende rets forklaringer samt af EQ's og den luxembourgske regerings skriftlige svar – i hvilken forbindelse det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om disse er velbegrundede – efter de spørgsmål, som Domstolen stillede vedrørende dette emne, at dette vederlag fastsættes af den kompetente judicielle myndighed på grundlag af en konkret vurdering i den enkelte sag, der tager hensyn til den umyndiggjortes økonomiske situation, efter anmodning fra tjenesteyderen, der regelmæssigt skal underrette denne myndighed om sine transaktioner. Det fremgår desuden heraf, at vederlaget generelt består af et fast månedligt beløb for den løbende forvaltning af den umyndiggjortes anliggender, og i givet fald et beløb for supplerende ydelser, der principielt fastsættes på timebasis, idet det således tildelte vederlag ikke nødvendigvis i alle tilfælde svarer til den reelle værdi af den leverede ydelse.
- 42 I denne sammenhæng skal det på den ene side bemærkes, at den omstændighed, at vederlaget for levering af de pågældende tjenesteydelser betales i form af et fast beløb, ikke kan påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modværdi (jf. i denne retning dom af 27.3.2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 37).
- 43 På den anden side er den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og følgelig en pris, som er højere eller lavere end markedsprisen, uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag, idet en sådan omstændighed ikke i sig selv kan påvirke den direkte sammenhæng mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og den modværdi, som er modtaget eller skal modtages, og hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 45 og 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Desuden er fastsættelsen af det vederlag, der er beskrevet ovenfor, og som sker efterhånden som den omhandlede tjenesteyder udfører sin virksomhed og forelægger de hermed forbundne afregninger for den kompetente judicielle myndighed, på ingen måde til hinder for at antage, at det således fastsatte beløb er blevet fastsat på forhånd og efter faste kriterier i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i den foregående præmis i nærværende dom, for så vidt som de nærmere regler for denne fastsættelse er forudsigelige og kan sikre, at denne tjenesteyder principielt modtager betaling for disse ydelser.
- 45 Henset til det ovenstående fremgår det således ikke, at de omstændigheder, som den forelæggende ret har redegjort for, giver anledning til at stille spørgsmålstegn ved, at leveringen af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser er blevet foretaget mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).
- 46 Når dette er fastslået, er det for det andet væsentligt, at de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser henhører under begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.
- 47 Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Det fremgår af Domstolens praksis, at denne definition viser udstrækningen af det anvendelsesområde, som begrebet »økonomisk virksomhed« omfatter, og dette begrebs objektive karakter, i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater. En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der foretager transaktionen (dom af 17.12.2020, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

- 48 Det fremgår i øvrigt af Domstolens praksis, at der med henblik på at fastslå, om en tjenesteydelse er udført mod vederlag på en sådan måde, at denne virksomhed skal kvalificeres som økonomisk virksomhed, skal foretages en vurdering af samtlige de omstændigheder, hvorunder ydelsen blev leveret (dom af 12.5.2016, *Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 29).
- 49 Som den forelæggende ret har anført, kan det i denne forbindelse være en relevant faktor, om compensationens størrelse fastsættes på grundlag af kriterier, der sikrer, at compensationen er tilstrækkelig til at dække tjenesteyderens driftsomkostninger (jf. i denne retning dom af 22.2.2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis), ligesom indtægternes størrelse mere generelt kan være en relevant faktor i lighed med andre elementer såsom kundekredsens omfang (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, *Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 31).
- 50 Henset til de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har redegjort for, lader det til, at den virksomhed, som EQ udfører, er af varig karakter. Som det desuden fremgår af denne doms præmis 45, synes det ligeledes at være fastslået, at EQ's virksomhed udføres mod vederlag. Den forelæggende ret har imidlertid forklaret, at den i denne henseende nærer tvivl med hensyn til den omstændighed, at de ydelser, der leveres af denne tjenesteyder, ikke nødvendigvis under alle omstændigheder aflønnes således, at det sikrer dækning af de af den pågældende afholdte driftsomkostninger.
- 51 Den omstændighed, at hver enkelt tjenesteydelse individuelt betragtet ikke aflønnes på et niveau, der svarer til de omkostninger, som den har medført, er imidlertid ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at virksomheden som helhed ikke aflønnes efter kriterier, der sikrer dækning af tjenesteyderens driftsomkostninger.
- 52 I det foreliggende tilfælde, og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, fremgår det, at hovedsagen adskiller sig fra de sager, der gav anledning til dom af 29. oktober 2009, *Kommissionen mod Finland* (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 50), og af 12. maj 2016, *Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 33), hvori det blev konkluderet, at der ikke var tale om økonomisk virksomhed, navnlig med den begrundelse, at de bidrag, som modtagerne af de pågældende ydelser betalte, kun havde til formål at dække en lille del af tjenesteydernes driftsomkostninger.
- 53 I hovedsagen synes der nemlig ikke at være noget, der tyder på, at det indtægtsniveau, som EQ har oppebåret ved sin virksomhed, er utilstrækkeligt i forhold til EQ's driftsomkostninger. I øvrigt kan resultatet af den pågældende virksomhed ikke i sig selv være afgørende med henblik på den analyse af den påtænkte virksomheds økonomiske karakter, der er omhandlet i denne doms præmis 48, idet denne analyse skal foretages under hensyntagen til samtlige de betingelser, hvorunder denne virksomhed udføres (jf. analogt dom af 26.9.1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 29).
- 54 Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse fremgår det følgelig ikke, at den virksomhed, som EQ udfører, ikke er af økonomisk karakter.
- 55 Henset til det ovenstående skal det første til det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af ydelser til fordel for umyndiggjorte voksne personer, som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, hvis udførelse er betroet tjenesteyderen af en judiciel myndighed i henhold til loven, og hvor tjenesteyderens vederlag fastsættes af samme myndighed på grundlag af et fast beløb eller på grundlag af en konkret vurdering i den enkelte sag, navnlig på grundlag af den umyndiggjortes økonomiske situation – idet dette vederlag i øvrigt betales af staten i tilfælde af, at den umyndiggjorte er værdigt trængende – udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i denne bestemmelse, når leveringen af

disse ydelser foretages mod vederlag, når tjenesteyderen opnår indtægter af en vis varig karakter, og når størrelsen af den samlede godtgørelse for denne virksomhed fastsættes efter kriterier, der har til formål at sikre, at tjenesteyderens driftsomkostninger dækkes.

Det femte til det syvende spørgsmål

- 56 Med det femte til det syvende spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, dels at ydelser, der udføres til fordel for umyndiggjorte voksne personer, og som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, udgør »levering af ydelser [...] med nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels, at en advokat, der leverer sådanne tjenesteydelser af social karakter, i forbindelse med den virksomhed, som vedkommende udøver som omhandlet i momsdirektivet, kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter.
- 57 Det skal indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse ord skal imidlertid overholde kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet, som er en del af den fælles momsordning, og være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (dom af 12.3.2015, »go fair« Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 17).
- 58 Som det følger af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), finder den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse anvendelse på tjenesteydelser og levering af varer, som dels har en »nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels »præsteres [...] af offentligtretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.
- 59 Hvad for det første angår betingelsen om, at tjenesteydelserne skal have nær tilknytning til social bistand og social sikring, skal denne betingelse læses i lyset af momsdirektivets artikel 134, litra a), som under alle omstændigheder kræver, at de pågældende leveringer af goder eller tjenesteydelser er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der henhører under social bistand og sociale sikring (dom af 8.10.2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 31).
- 60 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at de i hovedsagen omhandlede ydelser udføres i henhold til forskellige ordninger, der er fastsat i den luxembourgske lovgivning, og som har til formål at støtte umyndiggjorte voksne personer i forbindelse med dagligdags anliggender, idet disse personer kan erklæres umyndige i tilfælde af en ændring i deres åndsevner som følge af sygdom, fysisk svækkelse eller alderssvækkelse. I henhold til disse ordninger får tredjemand af den kompetente ret betroet forvaltningsmandater og i givet fald repræsentationsmandater i forhold til den umyndiggjorte person for så vidt angår sidstnævntes dagligdags anliggender og forvaltningen af den pågældendes formue. Der kan i denne forbindelse gives mandat til bl.a. den umyndiggjorte persons familiemedlemmer, socialarbejdere, almennyttige foreninger eller advokater.
- 61 Det fremgår nærmere bestemt af EQ og den luxembourgske regerings skriftlige svar på de spørgsmål, som Domstolen har stillet i denne henseende, at når en advokat betros et sådant mandat, skal en sådan advokat almindeligvis levere flere ydelser til fordel for den umyndiggjorte person, således som sammenfattet i punkt 52-57 i generaladvokatens forslag til afgørelse, og hvilke omfatter såvel ydelser i forbindelse med dagligdags anliggender og med henblik på forvaltning af den umyndiggjortes hverdagsliv og formue som ydelser af juridisk karakter.

- 62 Selv om momsdirektivet ikke indeholder nogen definition af begrebet »social bistand og social sikring«, der navnlig anvendes i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra g), har Domstolen allerede fastslået, at ydelser vedrørende hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulant pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige, principielt har nær tilknytning til social bistand og social sikring som omhandlet i denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 44).
- 63 Tilsvarende skal tjenesteydelser, der leveres til personer, der befinder sig i en tilstand af psykisk afhængighed, og som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, ligeledes anses for at udgøre sådanne tjenesteydelser, når disse personer ikke er i stand til selv at varetage disse uden risiko for at skade deres egne finansielle eller øvrige interesser, idet denne risiko netop har begrundet, at de er blevet erklæret umyndige.
- 64 Som generaladvokaten i det væsentlige ligeledes har anført i punkt 63 og 64 i forslaget til afgørelse, er sådanne ydelser – for så vidt som de tjener til at undgå en sådan risiko ved at muliggøre, at konkrete aktiviteter i de nævnte personers dagligdag, herunder aktiviteter af finansiell karakter, varetages med den nødvendige forsigtighed – nemlig uomgængeligt nødvendige for at beskytte disse personer fra at foretage handlinger, som kan skade dem, eller endog bringe deres værdige livsførelse i fare.
- 65 Følgelig er levering af ydelser, der foretages til fordel for umyndiggjorte voksne personer, og som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, omfattet af begrebet »ydelser [...] med nær tilknytning til social bistand og social sikring« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).
- 66 I det tilfælde, hvor sådanne ydelser leveres af en tjenesteyder, der inden for rammerne af de i denne doms præmis 60 nævnte mandater ligeledes udøver mere generel juridisk, økonomisk eller anden bistands- eller rådgivningsvirksomhed, såsom virksomhed, der kan være knyttet til en advokats, økonomisk rådgivers eller ejendomsmæglers specifikke kompetencer, skal det derimod præciseres, at de ydelser, der leveres i forbindelse med sidstnævnte virksomhed, principielt ikke er omfattet af anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), selv om de udføres i forbindelse med bistand til en umyndiggjort person. Henset til den strenge fortolkning, som denne fritagelse skal undergives, kan sådanne transaktioner nemlig ikke anses for uomgængelig nødvendige og med nær tilknytning til social bistand.
- 67 Dette er i øvrigt også tilfældet med henblik på at overholde princippet om afgiftsneutralitet, som specifikt kommer til udtryk i momsdirektivets artikel 134, litra b), og som er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (jf. i denne retning dom af 4.5.2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, præmis 35). Når tjenesteydere, der er udpeget til at varetage beskyttelsesmandater som de i hovedsagen omhandlede, ikke alene udfører de transaktioner, der er forbundet med beskyttelsen af umyndiggjorte personer, men også transaktioner, der svarer til dem, der udføres uden for sådanne mandater, ville dette princip blive tilsidesat, såfremt de sidstnævnte transaktioner var fritaget for moms alene med den begrundelse, at de udføres inden for rammerne af varetagelsen af sådanne mandater.
- 68 Hvad for det andet angår betingelsen om, at ydelser for at være afgiftsfritaget skal præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter, er det ubestridt, at EQ, som er medlem af Luxembourgs advokatforening, ikke er omfattet af begrebet »offentligretligt organ«, således at EQ kun vil kunne indrømmes den omhandlede afgiftsfritagelse, hvis han kan anses for at henhøre under »andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).

- 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. Det tilkommer således principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår sådanne organer kan gives en sådan anerkendelse, idet medlemsstaterne i denne forbindelse er tillagt en skønsbeføjelse (jf. i denne retning dom af 21.1.2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 32 og 34).
- 70 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at det ved anerkendelsen af den almennyttige karakter af andre organer end offentligretlige organer tilkommer de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold. Disse forhold kan bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsat i lovgivning eller administrativt, vedrører afgifter eller social sikring – 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 sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, navnlig når de private operatører har indgået aftaler med disse organer (dom af 8.10.2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 44).
- 71 Det er kun, såfremt medlemsstaten ikke har overholdt grænserne for sin skønsbeføjelse, at en afgiftspligtig person kan påberåbe sig den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fastsatte fritagelse med henblik på at anfægte en national lovgivning, der er i strid med denne bestemmelse. Det tilkommer i et sådant tilfælde den nationale ret under hensyn til alle relevante forhold at fastslå, om den afgiftspligtige person skal anerkendes som et foretagende af almennyttig karakter i den nævnte bestemmelses forstand (jf. i denne retning dom af 15.11.2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 28 og 32), således som generaladvokaten ligeledes har anført i punkt 114-119 i forslaget til afgørelse.
- 72 I det foreliggende tilfælde skal det, henset til den forelæggende rets spørgsmål, for det første fremhæves, at anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), ikke kun er underlagt en betingelse om, at de pågældende leveringer af ydelser er af almennyttig karakter, men desuden er begrænset til leveringer af ydelser, som præsteres af almennyttige organisationer, der er anerkendt som sådanne, således som det er anført i denne doms præmis 58. Det ville være uforeneligt med indførelsen af dette dobbelte krav, at gøre det muligt for medlemsstaterne at kvalificere private virksomheder, der drives med gevinst for øje, som foretagender af almennyttig karakter af den ene grund, at disse virksomheder ligeledes leverer ydelser af almennyttig karakter (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.*, C-543/14, EU:C:2016:605, præmis 61 og 63).
- 73 For det andet er den omstændighed, at den omhandlede tjenesteyder er en fysisk person og ved sin virksomhed arbejder med gevinst for øje, ikke styrende med henblik på at anerkende denne som værende af almennyttig karakter i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). Domstolen har nemlig allerede i forhold til begrebet »organer, der er anerkendt [...] som foretagender af almennyttig karakter« fastslået, at dette begreb i princippet er tilstrækkeligt vidt til også at omfatte private virksomheder, der drives med gevinst for øje, herunder fysiske personer, der driver en virksomhed, for så vidt som disse også udgør individualiserede enheder, der udfører en særlig funktion (jf. i denne retning dom af 7.9.1999, *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 17 og 18, af 17.6.2010, *Kommissionen mod Frankrig*, C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 36 og 37, og af 15.11.2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 57).
- 74 Det fremgår i øvrigt ikke af de for Domstolen fremlagte oplysninger, at Storhertugdømmet Luxembourg har gjort brug af den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 133, første afsnit, litra a), for navnlig at nægte at meddele den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 132, stk. 1,

litra g), til organer, hvis formål er systematisk at søge vinding, således at denne medlemsstat ikke kan gøre den eventuelle forfølgelse af et sådant formål gældende over for en afgiftspligtig person, der ønsker at gøre brug af denne fritagelse.

- 75 En sådan begrænsning af hovedreglen om afgiftsfrihed er nemlig kun en mulighed, og en medlemsstat, der har undladt at træffe de nødvendige foranstaltninger for at udnytte denne mulighed, kan ikke påberåbe sig sin egen undladelse for at afvise at give en borger en fritagelse, som denne lovligt har krav på i henhold til momsdirektivet (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 60). Anvendelsen af den nævnte begrænsning i dette tilfælde kan desuden udgøre en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, der vil medføre en anderledes behandling i momsmæssig henseende af de i direktivets artikel 132, stk. 1, litra g), omhandlede ydelser i forhold til, om de institutioner, der leverede dem, blev drevet med gevinst for øje eller ej (jf. i denne retning dom af 26.5.2005, *Kingscrest Associates og Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 42).
- 76 For det tredje bemærkes, at selv om den af tjenesteyderen valgte driftsform med henblik på anerkendelse af en tjenesteyder som foretagende af almennyttig karakter ikke er uden relevans, eftersom den ikke må være uforenelig med kvalifikationen som »foretagende af almennyttig karakter«, kan medlemsstaterne imidlertid ikke nægte en sådan anerkendelse uden en præcis undersøgelse af de konkrete omstændigheder i det foreliggende tilfælde med henblik på at undersøge, om disse kan godtgøre, at den virksomhed, der drives af en sådan tjenesteyder, er af almennyttige karakter, således at disse tjenesteydelser – såfremt denne almennyttige karakter fastslås, og for så vidt som denne tjenesteyder foretager levering af ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring – falder ind under fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g).
- 77 Hvad konkret angår den omstændighed, at de pågældende tjenesteydelser i det foreliggende tilfælde blev leveret af en advokat, der er medlem af advokatsamfundet, skal det bemærkes, at Domstolen ganske vist har fastslået, at under hensyn til de overordnede formål og den omstændighed, at det eventuelle sociale engagement ikke er af fast karakter, kan erhvervsgruppen af advokater og »avoués« ikke i almindelighed anses for at være velgørende (dom af 28.7.2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.*, C-543/14, EU:C:2016:605, præmis 62).
- 78 Det følger imidlertid ikke af denne retspraksis, at en afgiftspligtig person, der udfører transaktioner med nær tilknytning til social bistand og social sikring, under alle omstændigheder og a priori kan udelukkes fra muligheden for at blive anerkendt som foretagende af almennyttig karakter alene med den begrundelse, at den pågældende henhører under den erhvervskategori, der er defineret i den foregående præmis i denne dom, uden at der foretages en undersøgelse af spørgsmålet om, hvorvidt vedkommende driver sin virksomhed under betingelser, der begrundet en anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). En sådan tilgang ville i øvrigt kunne være i strid med princippet om afgiftsneutralitet, således som generaladvokaten i det væsentlige ligeledes har anført i punkt 90 og 95 i forslaget til afgørelse.
- 79 Selv om advokater som faggruppe ikke i almindelighed kan karakteriseres som havende en almennyttig karakter, kan det ikke udelukkes, at en advokat, der leverer tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring, i et konkret tilfælde kan godtgøre, at vedkommende har et fast socialt engagement, og alene – henset til de forhold, der skal tages i betragtning ved fastlæggelsen af den pågældendes virksomheds almennyttige karakter – adskiller sig fra andre fysiske eller juridiske personer, der leverer sådanne ydelser, ved den omstændighed, at vedkommende er registreret som advokat.
- 80 I et sådant tilfælde er tjenesteyderens egenskab af advokat et rent formelt element, der ikke kan rejse tvivl om den pågældendes virksomheds almennyttige karakter.

- 81 Det tilkommer derfor den forelæggende ret, henset til alle de andre relevante omstændigheder i den tvist, der er indbragt for den, at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt Storhertugdømmet Luxembourg har overskredet grænserne for sin skønsmåling ved ikke at fastsætte en mulighed for, at en tjenesteyder, der befinder sig i en situation som sagsøgeren i hovedsagen, med henblik på sin virksomhed kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter. Det er kun, hvis denne medlemsstat har overskredet disse grænser, at det påhviler den forelæggende ret selv at tildele en sådan anerkendelse for den i hovedsagen omhandlede periode og i givet fald undlade at anvende de materielle eller processuelle bestemmelser i den nationale lovgivning, der er til hinder for denne tildeling.
- 82 Med henblik på at give den forelæggende ret et brugbart svar skal det imidlertid bemærkes, at nogle af oplysningerne i de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af – med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse – synes at have en vis relevans med henblik på at afgøre, om sagsøgeren i hovedsagen, på trods af sin egenskab af advokat, har udvist et fast socialt engagement i forbindelse med driften af sin virksomhed i den i hovedsagen omhandlede periode.
- 83 Det kan i denne henseende for det første lægges til grund, at den berørte part har udført sine transaktioner, hvoraf en del i hvert fald synes at have en almennyttig karakter, inden for rammerne af beskyttelsesmandater, som den pågældende er blevet betroet i henhold til de forskellige beskyttelsesordninger, der er fastsat i den luxembourgske lovgivning, af en judiciel myndighed, som i øvrigt fører tilsyn med udførelsen heraf. En sådan omstændighed synes nemlig ikke blot at vidne om, at den pågældende tjenesteyder er forpligtet til at udføre disse transaktioner i overensstemmelse med de særlige lovbestemmelser, der i denne henseende er fastsat i den luxembourgske lovgivning, men også, at tjenesteyderen først kan handle, efter at den kompetente judicielle myndighed har truffet en udtrykkelig afgørelse om udpegelse af de personer, der har til opgave at udføre tjenesteydelser på området for social bistand og social sikring.
- 84 For det andet kan den omstændighed, at vederlaget for de pågældende transaktioner altid fastsættes under denne judicielle myndigheds tilsyn (jf. i denne retning dom af 21.1.2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 38), og at dette vederlag kan afholdes af staten i tilfælde af, at modtageren er værdigt trængende, ligeledes være relevant.
- 85 Det skal ligeledes bemærkes, at Domstolen allerede i tilfældet med en sygeplejerske, som var chef for en enkeltmandsvirksomhed, og som påberåbte sig den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), har fastslået, at en medlemsstat principielt uden at overskride den skønsmåling, den er blevet tillagt i denne forbindelse, kan kræve, at en sådan afgiftspligtig persons udgifter til læge- og medicinsk pleje fuldt ud eller delvist skal være blevet båret af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer i mindst 2/3 af tilfældene, for at denne tjenesteyder kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter (jf. analogt dom af 15.11.2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 10 og 35-37).
- 86 Der er heller intet til hinder for, at den pågældende medlemsstat undergiver tildelingen af en sådan anerkendelse en betingelse om, at tjenesteyderen tager visse proceduremæssige skridt med henblik herpå, idet sådanne skridt kan gøre det muligt for de pågældende myndigheder at efterprøve den nævnte tjenesteyders almennyttige karakter. Hvad angår den fritagelse, der er fastsat i den nationale bestemmelse til gennemførelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), synes den luxembourgske lovgivning imidlertid ikke at foreskrive sådanne skridt, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 87 Anvendelsen af sådanne betingelser skal imidlertid overholde princippet om afgiftsneutralitet. I tvisten i hovedsagen skal det således undersøges, om andre afgiftspligtige personer, herunder almennyttige foreninger, allerede er omfattet af en lignende anerkendelse under omstændigheder svarende til dem,

der kendetegner sagsøgeren i hovedsagens situation, hvilket er et aspekt, som sidstnævnte og den luxembourgske regering i deres skriftlige svar på Domstolens spørgsmål har divergerende holdninger til.

- 88 Henset til samtlige de ovenstående betragtninger skal det femte til det syvende spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), skal fortolkes således dels, at ydelser, der udføres til fordel for umyndiggjorte voksne personer, og som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, udgør »levering af ydelser [...] med nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels at det ikke er udelukket, at en advokat, der leverer sådanne tjenesteydelser af social karakter, i forbindelse med den virksomhed, som vedkommende udøver, og inden for rammerne af de nævnte ydelser, kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter, idet en sådan anerkendelse dog kun obligatorisk skal gives ved en judiciel myndigheds mellemkomst, såfremt den pågældende medlemsstat i forbindelse med en nægtelse af denne anerkendelse har overskredet grænserne for de skønsbeføjelser, som den har i denne henseende.

Det ottende spørgsmål

- 89 Med det ottende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at en afgiftsmyndighed pålægger visse transaktioner vedrørende en periode, der er afsluttet, moms i en situation, hvor denne myndighed gennem flere år har accepteret den afgiftspligtige persons momsangivelser, som ikke har omfattet transaktioner af samme art i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og hvor den afgiftspligtige ikke kan få den skyldige moms tilbagebetalt fra dem, der har betalt for disse transaktioner.
- 90 Det bemærkes, at princippet om den berettigede forventning gælder for enhver retsundergIVEN, hos hvem en administrativ myndighed har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende (dom af 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 44).
- 91 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at den luxembourgske afgiftsmyndighed efter at have accepteret, at der ikke blev betalt afgift af EQ's transaktioner siden 2004, ændrede denne praksis i forhold til EQ ved sin afgørelse om ændret afgiftsfastsættelse af 19. januar 2018 for de transaktioner, der blev gennemført fra 2014, idet den krævede betaling af moms for transaktioner af samme art.
- 92 Den luxembourgske afgiftsmyndigheds blotte accept – selv gennem flere år – af EQ's momsangivelser, som ikke omfattede beløbene vedrørende de i hovedsagen omhandlede transaktioner, svarer imidlertid ikke til, at der er givet en præcis forsikring fra denne myndighed om, at der ikke ville blive opkrævet moms af disse transaktioner, og kan derfor ikke skabe en berettiget forventning hos denne afgiftspligtige om, at de pågældende transaktioner ikke er afgiftspligtige.
- 93 Hvad i øvrigt angår det af den forelæggende ret anførte tilfælde, hvor tjenesteyderen har leveret tjenesteydelser uden opkrævning af den moms, som han skulle betale, og hvor han ikke af dem, der har betalt for disse ydelser, kan få den moms tilbagebetalt, som senere kræves af afgiftsmyndigheden, skal det, såfremt dette tilfælde konkretiseres, lægges til grund, at de vederlag, som tjenesteyderen modtager i denne forbindelse, allerede omfatter den moms, der skal betales, således at opkrævningen af moms er i overensstemmelse med momsdirektivets grundlæggende princip, hvorefter formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger (jf. i denne retning dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34, 42 og 43).
- 94 Henset til disse betragtninger skal det ottende spørgsmål besvares med, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke er til hinder for, at en afgiftsmyndighed pålægger visse transaktioner vedrørende en periode, der er afsluttet, moms i en situation, hvor denne myndighed gennem flere år

har accepteret den afgiftspligtige persons momsangivelser, som ikke har omfattet transaktioner af samme art i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og hvor den afgiftspligtige ikke kan få den skyldige moms tilbagebetalt fra dem, der har betalt for disse transaktioner, idet det betalte vederlag da forudsættes allerede at inkludere denne moms.

Sagsomkostninger

- ⁹⁵ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at levering af ydelser til fordel for umyndiggjorte voksne personer, som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, hvis udførelse er betroet tjenesteyderen af en judiciel myndighed i henhold til loven, og hvor tjenesteyderens vederlag fastsættes af samme myndighed på grundlag af et fast beløb eller på grundlag af en konkret vurdering i den enkelte sag, navnlig på grundlag af den umyndiggjortes økonomiske situation – idet dette vederlag i øvrigt betales af staten i tilfælde af, at den umyndiggjorte er værdigt trængende – udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i denne bestemmelse, når leveringen af disse ydelser foretages mod vederlag, når tjenesteyderen opnår indtægter af en vis varig karakter, og når størrelsen af den samlede godtgørelse for denne virksomhed fastsættes efter kriterier, der har til formål at sikre, at tjenesteyderens driftsomkostninger dækkes.
- 2) Artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således dels, at ydelser, der udføres til fordel for umyndiggjorte voksne personer, og som har til formål at beskytte de pågældende i forbindelse med dagligdags anliggender, udgør »levering af ydelser [...] med nær tilknytning til social bistand og social sikring«, dels at det ikke er udelukket, at en advokat, der leverer sådanne tjenesteydelser af social karakter, i forbindelse med den virksomhed, som vedkommende udøver, og inden for rammerne af de nævnte ydelser kan anerkendes som foretagende af almennyttig karakter, idet en sådan anerkendelse dog kun obligatorisk skal gives ved en judiciel myndigheds mellemkomst, såfremt den pågældende medlemsstat i forbindelse med en nægtelse af denne anerkendelse har overskredet grænserne for den skønsmæssige, som den har i denne henseende.
- 3) Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er ikke til hinder for, at en afgiftsmyndighed pålægger visse transaktioner vedrørende en periode, der er afsluttet, merværdiafgift (moms) i en situation, hvor denne myndighed gennem flere år har accepteret den afgiftspligtige persons momsangivelser, som ikke har omfattet transaktioner af samme art i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og hvor den afgiftspligtige ikke kan få den skyldige moms tilbagebetalt fra dem, der har betalt for disse transaktioner, idet det betalte vederlag da forudsættes allerede at inkludere denne moms.

Underskrifter