

**Sag C-846/19****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

21. november 2019

**Forelæggende ret:**

Tribunal d'arrondissement (kredsdomstol) (Luxembourg)

**Afgørelse af:**

20. november 2019

**Sagsøger:**

EQ

**Sagsøgt:**

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

**1. Tvistens baggrund og de faktiske omstændigheder:**

- 1 EQ er advokat i Luxembourg og har siden 2004 udøvet mandater i henhold til ordningerne til beskyttelse af voksne, der savner handleevne (hovedsagelig som bisidder og som værge).
- 2 Værgemålsretten giver mandater og kan tildele mandataren en godtgørelse, hvis beløb eller beregningsmetode fastsættes under hensyntagen til den økonomiske situation for personen uden handleevne.
- 3 Règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (Den storhertugelige bekendtgørelse af 23. december 1982, der fastsætter betingelserne for udpegelse af en værge) (se nedenfor), finder i praksis anvendelse på alle former for mandater, der tildeles i henhold til ordningerne til beskyttelse af voksne, der savner handleevne.
- 4 Frem til 2013 var Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) af den opfattelse, at denne virksomhed ikke var momspligtig. Ved to skatteansættelser af 19. januar 2018 gjorde skatte-

og afgiftsmyndigheden denne virksomhed momspligtig og opkrævede over 70 000 EUR i moms af EQ for årene 2014 og 2015.

- 5 EQ har bestridt disse momsopgørelser og har indbragt sagen for Tribunal d'arrondissement (kredsdomstol).

## **2. Retsforskrifter:**

### ***Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem***

- 6 Artikel 9 bestemmer:

»1. 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 [...].«

- 7 Artikel 132 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager 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 [...].«

### ***Den storhertugelige bekendtgørelse af 23. december 1982 om fastsættelse af betingelserne for udpegelse af en værge***

- 8 Artikel 3 er affattet således:

»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 Godtgørelsen 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.«

### **3. Parternes anbringender:**

#### ***EQ***

- 9 De pågældende ydelser udgør ikke momspligtig økonomisk virksomhed.
- 10 Den »godtgørelse«, der udbetales i tilknytning til mandatet, har en anden karakter end »advokatsalærer«. Modydelsen for dette mandat er en fast godtgørelse, der ikke svarer til den reelle værdi af de leverede ydelser. Hvis en ydelse skal være omfattet af momsens anvendelsesområde, skal den imidlertid ydes mod vederlag, dvs. at vederlaget skal udgøre den reelle modværdi til den leverede ydelse, eller med andre ord dens reelle værdi.
- 11 EQ har endvidere gjort gældende, at når en virksomhed udøves mod vederlag, kræves det, at godtgørelsen fastsættes på forhånd og i henhold til faste kriterier, der sikrer, at den momspligtiges driftsomkostninger dækkes. Disse kriterier er ikke opfyldt i den foreliggende sag, for så vidt som der med den storhertugelige bekendtgørelse af 23. december 1982 kun indføres en mulighed for en godtgørelse (og ikke en ret til en godtgørelse) til værger, godtgørelsen gøres betinget af en individuel afgørelse, der træffes af værgemålsretten, værgemålsretten pålægges at tage hensyn til den økonomiske situation for personen uden handleevne, og værgemålsretten gives mulighed for at fastsætte denne godtgørelse enten som et fast beløb, som en procentdel af den beskyttede voksnes indtægter eller på grundlag af de udførte opgaver.
- 12 EQ har tilføjet, at når godtgørelsen fastsættes på grundlag af de udførte opgaver, svarer den timeløn, som værgemålsretten anvender, ikke til den timeløn, som advokater normalt anvender på deres juridiske tjenesteydelser.
- 13 EQ har anmodet om i det mindste en momsfristagelse. Han har anført, at mandatarer inden for beskyttelse af voksne, der savner handleevne, varetager en almennyttig opgave af fire årsager:
  1. udgifterne til disse mandatarer skal afholdes af den voksne, der savner handleevne, eller af staten, hvis den voksne, der savner handleevne, ikke har tilstrækkelige økonomiske midler
  2. i henhold til den storhertugelige bekendtgørelse fastsættes mandatarens godtgørelse på grundlag af en begrundet afgørelse fra værgemålsretten under hensyntagen til personens formueforhold
  3. den udbetalte godtgørelse er ofte et fast beløb og svarer sjældent til de tjenesteydelser, der er blevet leveret
  4. justitsministeriet opkræver ikke moms af godtgørelsen til mandataren for ikke at øge de udgifter, der skal afholdes af samfundet.

- 14 Hvorvidt et foretagende er af almennyttig karakter eller ej afhænger af selve foretagendets karakter og ikke af den person, der udøver virksomheden, eller det erhverv, som den pågældende person har.
- 15 Momsfritagelsen er ikke begrænset til offentlige organer, men omfatter også »andre tilsvarende institutioner i den private sektor«, uden at det kræves, at den skal have en bestemt juridisk form, og uden at nogen juridiske former er udelukket. En fysisk person, der i øvrigt udøver et erhverv som advokat, kan således være omfattet.
- 16 Endelig har EQ foreholdt skatte- og afgiftsmyndigheden, at den har tilsidesat princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, idet den fra 2014 har besluttet at gøre hans virksomhed inden for beskyttelse af voksne momspligtig, mens den har undladt at gøre det i de foregående ti år.

### ***Skatte- og afgiftsmyndigheden***

- 17 Momssystemet kræver ikke, at den opkrævede pris svarer til den økonomiske værdi af den leverede tjeneste. Det er tilstrækkeligt, at prisen står i forhold til tjenesteydelsen, uden at det er nødvendigt, at prisen er proportional med tjenesteydelsens værdi. Skatte- og afgiftsmyndigheden har fremhævet, at indrømmelse af en prisrabat på en tjenesteydelse ikke medfører, at denne tjenesteydelse udelukkes fra den almindelige momsordning, og at der findes andre eksempler, navnlig ved advokatsalærer, hvor den finansielle modydelse ikke er proportional med værdien af den leverede tjenesteydelse, uden at det betyder, at denne tjenesteydelse ikke længere er omfattet af momsens anvendelsesområde (myndigheden har i denne forbindelse nævnt faste salærer, salærer, der er afhængige af sagens udfald, og salærer, der afhænger af klienten eller sagens beskaffenhed). Godtgørelsens variable karakter kan således ikke bevirke, at tjenesteydelserne udelukkes fra momsens anvendelsesområde.
- 18 Desuden bør den manglende overensstemmelse mellem den finansielle modydelse til virksomhed i tilknytning til beskyttelse af voksne og salærerne for de juridiske tjenesteydelser, som en advokat leverer, ikke afhænge af, om den virksomhed, der består i at beskytte voksne, kan betegnes som en økonomisk virksomhed, eftersom der ikke findes nogen prisliste over juridiske tjenesteydelser, og advokatsalærer varierer, nøjagtigt som mandatarens godtgørelse under ordningen for beskyttelse af voksne.
- 19 Hvad angår den ønskede fritagelse har skatte- og afgiftsmyndigheden anført, at EQ ikke har citeret den pågældende lovbestemmelse fuldstændigt, og at den kun omhandler andre tilsvarende institutioner inden for den private sektor, »*hvis almennyttige karakter anerkendes af de kompetente offentlige myndigheder*«. Det følger heraf, at fritagelsen kun finder anvendelse på visse personer eller enheder, der er opregnet udtømmende. Fritagelsen kan ikke finde anvendelse på en person, der udøver et erhverv som advokat, som ikke opfylder kravet om, at der skal være tale om et foretagende af almennyttig karakter. En sådan person er ikke omfattet

af fritagelsen, der, eftersom den indebærer en undtagelse fra anvendelsen af moms på al økonomisk virksomhed, skal fortolkes og anvendes restriktivt.

- 20 Det tilkommer EQ at godtgøre, at han er et foretagende af almennyttig karakter, og at de kompetente offentlige myndigheder har anerkendt denne almennyttige karakter. Det er ikke tilstrækkeligt at redegøre for en aktivitet af almennyttig karakter. Størrelsen af de indtægter, som EQ har haft fra sin virksomhed i tilknytning til beskyttelse af voksne (239 460,00 EUR i 2014 og 302 033,50 EUR i 2015), er endnu et udtryk for, at hans virksomhed ikke er af almennyttig karakter.
- 21 Endelig vedrørende har skatte- og afgiftsmyndigheden vedrørende princippet om beskyttelse af den berettigede forventning gjort gældende, at dette princip ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, for så vidt som en manglende opkrævning af moms af tjenesteydelser i tilknytning til beskyttelse af voksne ville svare til at begå en ulovlighed, og nævnte myndighed har ingen skønsbeføjelse i forbindelse med gennemførelsen af momslovgivningen.

#### **4. Kredsdomstolens bedømmelse**

##### *Virksomhedens art*

- 22 EQ har nævnt Domstolens praksis, hvorefter »en tjenesteydelse kun kan beskattes, 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 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392 præmis 26; af 18.1.2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, præmis 25 og 26; og af 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, præmis 30), og har på dette grundlag fejlagtigt konkluderet, at ordene »faktiske modværdi« kræver, at værdien af den leverede ydelse svarer til den betalte godtgørelse. De faktiske omstændigheder i nævnte retspraksis leder til den opfattelse, at ordene »faktiske modværdi« (faktisk i betydningen reel) kræver, at der ydes en modværdi, uden at beløbet eller dets finansielle sammenhæng med den leverede ydelse tillægges betydning. I denne henseende har kredsdomstolen konstateret, at andre domme bestemmer, at »muligheden for at kvalificere en levering af tjenesteydelser som en »levering mod vederlag«, som i hovedreglen [...] er momspligtig, udelukkende forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget« [kredsdomstolens fremhævelse] (dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 32), idet den omstændighed, at modydelsen rent faktisk eksisterer, fremhæves, og ikke dens størrelse i absolut eller relativ forstand.
- 23 To andre elementer er imidlertid mindre klare.

- 24 Dels er kredsdomstolen i forbindelse med det retsforhold, inden for hvilket tjenesterne leveres, i tvivl om rækkevidden af Domstolens bedømmelse, hvorefter »en tjenesteydelse kun kan beskattes, 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«, for så vidt som ordningen til beskyttelse af voksne er kendetegnet ved en trepartsrelation mellem dels tjenesteyderen, dels modtageren af tjenesterne, dvs. den beskyttede voksne, som ofte pr. definition er ude af stand til reelt at indgå i et retsforhold, og som tjenesteyderen derfor ikke indgår i et retsforhold med, dels den retlige myndighed, der har overdraget tjenesteyderen en forvaltningsopgave, og med hvem tjenesteyderen dermed indgår i et retsforhold. Kredsdomstolen er desuden i tvivl om betydningen af, at tjenesteyderens godtgørelse i nogle tilfælde opkræves af den beskyttede voksne, mens denne godtgørelse, såfremt den beskyttede voksne er mindrebedmet, afholdes af staten.
- 25 Dels har kredsdomstolen vedrørende størrelsen af den økonomiske godtgørelse bemærket, at det følger af Domstolens praksis, at »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, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag (jf. i denne retning dom af 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22, af 9.6.2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, præmis 25, og af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 36 og 37)« (dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 45), og den har i øvrigt præciseret, at »[d]en direkte karakter af denne sammenhæng [mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse] kan i øvrigt ikke drages i tvivl af den omstændighed [...], at dette [godtgørelses]beløb er fastsat til et beløb, der er lavere end markedsprisen, for så vidt som godtgørelsesniveauet er fastsat på forhånd efter faste kriterier, som sikrer, at dette er tilstrækkeligt til at dække [tjenesteyderens] driftsomkostninger (jf. i denne retning dom af 29.10.2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 38, og af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 45 og 46)« (dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, præmis 38). Domstolen synes således at kræve, at godtgørelsen er forudsigelig og kan dække tjenesteyderens driftsomkostninger. Kredsdomstolen er i tvivl om rækkevidden af disse betingelser på baggrund af retningslinjerne for fastsættelse af godtgørelsen til en tjenesteyder, der leverer tjenester inden for beskyttelse af voksne, således som disse retningslinjer følger af den storhertugelige bekendtgørelse af 23. december 1982 om fastsættelse af betingelserne for udpegelse af en værge.
- 26 Selv om de ydelser, som EQ har leveret i den foreliggende sag, på alle måder svarer til en økonomisk virksomhed, finder kredsdomstolen det derfor nødvendigt at få tydeliggjort denne bedømmelse i den specifikke situation, der foreligger i nærværende sag, og som er kendetegnet ved

1. en trepartsrelation, i hvilken den enhed, der udpeger tjenesteyderen, ikke er den samme som modtageren af ydelserne, og hvor tjenesteyderens godtgørelse afhængigt af omstændighederne afholdes af modtageren af ydelserne eller af staten, og

2. en mekanisme til fastsættelse af tjenesteyderens godtgørelse, som

- a) er baseret på en bedømmelse, der foretages af retten i hvert enkelt tilfælde
- b) altid afhænger af den økonomiske situation for modtageren af tjenesteydelserne
- c) anvender et fast beløb, en andel af modtagerens indtægter eller de leverede ydelser.

Denne mekanisme til fastsættelse af godtgørelsen fører til den konstatering, at godtgørelsen ikke kan fastsættes på forhånd og ikke nødvendigvis under alle omstændigheder sikrer, at tjenesteyderens driftsomkostninger dækkes.

### ***Fritagelsesordningen***

- 27 Kredsdomstolen er for det første i tvivl om, hvorvidt den virksomhed, der udøves inden for beskyttelse af voksne, er omfattet af begrebet »social bistand og social sikring« i henhold til momsdirektivet.
- 28 Kredsdomstolen er endvidere i tvivl om, hvordan »organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«, skal defineres. EQ har 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.
- 29 Endelig indebærer anvendelsen af disse bestemmelser, at begrebet »anerkendelse« af den pågældende institutions almennyttige karakter skal afgrænses. Mens direktivet 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 nævnte myndighed kan være en retslig myndighed, og om anerkendelsen kan foretages fra sag til sag.

### ***Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning***

- 30 Kredsdomstolen har fremhævet princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for momsordningen. Momsen skal i sidste ende betales af slutbrugeren, og den afgiftspligtige person opkræver moms på vegne af staten. Momsen opkræves individuelt af hver enkelt økonomisk transaktion, og den afgiftspligtige

person betaler den periodisk til staten. Det følger heraf, at den afgiftspligtige person kun har kunnet opkræve moms af transaktioner, som denne på tidspunktet for gennemførelsen af transaktionerne vidste eller burde vide var omfattet af momsens anvendelsesområde. Når skatte- og afgiftsmyndigheden 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 afgiftspligtige person sig i en situation, hvor denne ikke har kunnet fakturere momsen for disse ydelser, men alligevel har skullet 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.

## **5. De præjudicielle spørgsmål:**

31 Tribunal d'arrondissement (kredsdomstol) forelægger Domstolen følgende 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 af den pågældende medlemsstat som foretagender af almenyttig 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-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 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?