

**Mål C-846/19****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

21 november 2019

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Tribunal d'arrondissement (Luxemburg)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

20 november 2019

**Kärande:**

EQ

**Svarande:**

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

**1. Saken i det nationella målet**

- 1 EQ är advokat i Luxemburg och utför sedan 2004 uppdrag enligt systemet för utsatta vuxna (i huvudsak som förmyndare och som god man).
- 2 Uppdragen utformas av en domstol med behörighet att handlägga förmyndarskapsfrågor som kan bevilja uppdragstagaren en ersättning vars belopp eller beräkningssätt den fastställer, mot bakgrund av den utsatta vuxnes ekonomiska situation.
- 3 Den storhertiglga förordningen av den 23 december 1982 om fastställande av villkoren för utseende av en god man (se nedan) är i praktiken tillämplig på alla typer av uppdrag som ges enligt systemet för skydd för utsatta vuxna.
- 4 Fram till 2013 hade Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (nedan kallad skattemyndigheten) ansett att denna verksamhet inte omfattades av mervärdesskatt. Genom två skattebesked av den 19 januari 2018 gjorde skattemyndigheten dessa verksamheter mervärdesskattepliktiga och begärde av EQ mer än 70 000 euros i mervärdesskatt för åren 2014 och 2015.

- 5 EQ bestred dessa krav på betalning av ytterligare mervärdesskatt och väckte talan vid Tribunal d'arrondissement (distriktsdomstolen).

## 2. Anförda bestämmelser

### *Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt*

- 6 I artikel 9 föreskrivs följande:

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

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

- 7 Artikel 132 har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

[...]

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

### *Den storhertigligen förordningen av den 23 december 1982 om fastställande av villkoren för utseende av en god man*

- 8 Artikel 3 har följande lydelse:

”Domstolen med behörighet att handlägga förmyndarskapsfrågor får bevilja den gode mannen en ersättning vars belopp eller beräkningssätt den fastställer, genom motiverat beslut, mot bakgrund av den ekonomiska situation som den utsatta vuxna personen befinner sig i.

Denna ersättning utgörs antingen av ett fast belopp, av en andel av den utsatta vuxna personens inkomst eller av ett arvode som fastställs i förhållande till de uppgifter som utförts.”

### 3. Parternas huvudargument

#### *EQ*

- 9 De aktuella tjänsterna utgör inte en mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet.
- 10 Den ”ersättning” som utgår för uppdraget är av ett annat slag än ”advokatarvode”. Denna motprestation för uppdraget är ett schablonbelopp som inte motsvarar det reella värdet av den tillhandahållna tjänsten. För att omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, ska en tjänst emellertid utföras mot betalning det vill säga att kompensationen ska utgöra en faktisk motprestation för den tillhandahållna tjänsten eller, med andra ord, dess reella värde.
- 11 EQ har gjort gällande att verksamhetens betungande karaktär kräver att ersättningens belopp bestäms i förväg och enligt fastställda kriterier som garanterar täckning för den skattskyldiges driftskostnader. Dessa kriterier är inte uppfyllda i förevarande mål eftersom den storhertiglga förordningen av den 23 december 1982 endast föreskriver en möjlighet till en ersättning (och inte en rätt till ersättning) till förmån för den gode mannen, föreskriver att denna ersättning fastställs genom ett enskilt beslut av förmyndardomstolen, ålägger förmyndardomstolen att beakta den skyddade myndiga personens ekonomiska situation och ger förmyndardomstolen en möjlighet att fastställa denna ersättning antingen i form av ett fast belopp, i form av en procentandel av den skyddade vuxna personens inkomst eller i förhållande till de uppgifter som utförts.
- 12 EQ har tillagt att det timarvode som fastställts av förmyndardomstolen, när ersättningen fastställs i förhållande till de uppgifter som utförs, inte motsvarar det timarvode som normalt sett tillämpas av advokater för deras tillhandahållande av juridiska tjänster.
- 13 EQ har begärt att åtminstone beviljas undantag från mervärdesskatt. Han har gjort gällande att uppdragstagarna på området skydd för utsatta vuxna av följande fyra skäl har en social funktion:
  - 1/ Kostnaden för uppdragstagarna åligger den utsatta vuxna personen, eller staten om den utsatta vuxna personen inte har tillräckliga ekonomiska medel.
  - 2/ Den storhertiglga förordningen fastställer uppdragstagarens ersättning på grundval av ett motiverat domstolsbeslut i förhållande till den utsatta vuxna personens ekonomiska situation.
  - 3/ Ersättningen är oftast i form av ett schablonbelopp och motsvarar endast sällan de tjänster som tillhandahålls.
  - 4/ Justitieministern tar inte ut mervärdesskatt på uppdragstagarens ersättning för att inte öka den kostnad som tynger bolaget.

- 14 Huruvida en verksamhet har en social karaktär beror på själva dess art och inte på vilken person som utövar den eller vilket yrke denna person har.
- 15 Beviljande av undantag från mervärdesskatt är inte begränsat till offentliga organ, utan gäller även ”andra liknande institutioner inom den privata sektorn”, utan att någon specifik rättslig form krävs eller utesluts. En fysisk person som i övrigt utövar advokatycket kan således omfattas.
- 16 Slutligen har EQ klandrat skattemyndigheten för att ha åsidosatt principen om skydd för berättigade förväntningar genom att ha beslutat att från år 2014 ta ut mervärdesskatt på hans verksamheter på området skydd av myndiga personer, trots att den avstått från att göra detta under de föregående 10 åren.

### *Skattemyndigheten*

- 17 Bestämmelserna om mervärdesskatt kräver inte att det pris som tillämpas ska motsvara det ekonomiska värdet av den tjänst som tillhandahålls. Det räcker att det finns ett förhållande mellan priset och tjänsten, utan att priset nödvändigtvis måste stå i proportion till tjänstens värde. Skattemyndigheten har erinrat om att beviljandet av en rabatt på priset på en tjänst inte utesluter denna tjänst från tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att det finns andra exempel, bland annat bland advokatarvoden, där den ekonomiska motprestationen inte står i proportion till värdet av den tjänst som tillhandahålls utan att denna tjänst undantas från tillämpningsområdet för mervärdesskatt (skattemyndigheten har i detta sammanhang nämnt schablonmässiga arvoden, resultatbaserade arvoden, arvoden som varierar beroende på kunden eller ärendet). Den aktuella ersättningens variabla karaktär är således inte av sådan art att den utesluter tjänsterna från mervärdesskattens tillämpningsområde.
- 18 Vidare borde den omständigheten att det saknas samband mellan den ekonomiska motprestationen för verksamheten avseende skydd för utsatta vuxna personer och arvodet för de juridiska tjänster som EQ tillhandahåller som advokat inte påverka huruvida verksamheten avseende skydd för utsatta vuxna personer ska klassificeras som ekonomisk verksamhet. Det finns nämligen ingen arvodestabell för juridiska tjänster och advokatarvoden varierar, liksom kompensation för uppdragstagare inom systemet för skydd för utsatta vuxna.
- 19 Skattemyndigheten har, när det gäller det undantag från mervärdesskatteplikt som begärts, påpekat att EQ har gjort en ofullständig hänvisning till den berörda rättsliga bestämmelse som endast avser andra liknande institutioner inom den privata sektor ”*vars sociala karaktär har erkänts av de behöriga myndigheterna*”. Av detta följer att undantaget endast är tillämpligt på vissa personer eller enheter som uttömmande räknas upp. Undantaget kan inte tillämpas på en person som utövar advokatycket och som inte uppfyller villkoret att utgöra ett organ med social karaktär. En sådan person omfattas inte av undantaget vilket, då det avviker från regeln att mervärdesskatt ska tas ut på all ekonomisk verksamhet, ska tillämpas restriktivt.

- 20 Det ankommer på EQ att visat att han är ett organ av social karaktär och att denna karaktär har erkänts av de behöriga myndigheterna. Det räcker inte att visa att han utövar en verksamhet som är av social karaktär. Vidare kan omfattningen av de intäkter som EQ har av sin verksamhet avseende skydd för utsatta vuxna (239 46[0,00] euro år 2014, 302 033,50 euro år 2015) anses visa att hans verksamhet saknar social karaktär.
- 21 Slutligen har skattemyndigheten, beträffande skydd för berättigade förväntningar, gjort gällande att detta skydd inte är tillämpligt i det aktuella fallet eftersom underlåtelse att ta ut mervärdesskatt på tjänsterna avseende skydd för utsatta vuxna skulle innebära ett rättsstridigt agerande och att denna myndighet inte har något handlingsutrymme vid genomförandet av bestämmelserna om mervärdesskatt.

#### 4. Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

##### *Verksamhetens art*

- 22 EQ har hänvisat till EU-domstolens praxis enligt vilken ”ett tillhandahållande av tjänster är skattepliktigt endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren” (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392 punkt 26, dom av den 18 januari 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punkterna 25 och 26 och dom av den 2 maj 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 30) och har därav felaktigt dragit slutsatsen att begreppet ”det faktiska motvärdet” kräver att den tillhandahållna tjänsten och det erlagda vederlaget motsvarar varandra i värde. Omständigheterna i de ovan nämnda målen föranleder tvärtom bedömningen att begreppet ”faktiskt motvärde” (faktiskt i meningen reellt) kräver att det finns ett motvärde, utan beaktande av dess belopp eller dess ekonomiska samband med den tillhandahållna tjänsten. Rätten konstaterar i detta sammanhang att det i andra domar har fastställts att ”[f]ör att kvalificera ett tillhandahållande av tjänster som en ’transaktion som sker mot ersättning’ och som i regel är skattepliktig i mervärdesskattehänseende, ... , krävs det endast att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen” [rättens understrykning] (dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32), med fokus på huruvida motprestationen är reell och inte på dess kvantitativa omfattning i absoluta eller relativa tal.
- 23 Två andra omständigheter är emellertid svårare att fastställa.
- 24 För det första önskar Tribunal d’arrondissement, när det gäller det rättsförhållande inom ramen för vilket tjänsten tillhandahålls, få klarhet i vilken räckvidd som ska

tillmätas EU-domstolens bedömning att ”ett tillhandahållande av tjänster är skattepliktigt endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren”, i den mån systemet för skydd för vuxna präglas av ett trepartsförhållande mellan för det första tillhandahållaren av tjänsten, för det andra mottagaren av tjänsten, nämligen den vuxne som skyddas och som ofta per definition är oförmögen att på ett giltigt sätt ingå ett rättsförhållande och med vilken tillhandahållaren av tjänsten således inte har något rättsförhållande, samt för det tredje den domstol som har gett tillhandahållaren av tjänsten ett förmyndaruppdrag och med vilken den sistnämnda följaktligen har ett rättsförhållande. Tribunal d’arrondissement undrar vidare vad det innebär att den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten uppbär under vissa omständigheter ska betalas av den skyddade vuxne, medan denna ersättning för det fall denne vuxne saknar ekonomiska möjligheter ska betalas av staten.

- 25 Vidare påpekar Tribunal d’arrondissement, när det gäller beloppet för den ekonomiska kompensationen, att det av EU-domstolens praxis följer att ”[d]et faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, saknar ... betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22, dom av den 9 juni 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, punkt 25, och dom av den 27 mars 2014, *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punkterna 36 och 37)” (dom av den 2 juni 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 45). Tribunal d’arrondissement preciserar i övrigt följande: ”Att det rör sig om ett direkt samband påverkas för övrigt inte av om det styrks att det berörda avtalet innehåller bestämmelser som tillåter en justering av ersättningsbeloppet under vissa omständigheter, eller att ersättningsbeloppet understiger gängse marknadspris, detta förutsatt att ersättningsnivån är bestämd på förhand och enligt tydligt fastställda kriterier som garanterar att ersättningen räcker för att täcka NTN:s driftskostnader (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 38, och dom av den 2 juni 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, punkterna 45 och 46)” (dom av den 22 februari 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, punkt 38). EU-domstolen tycks således kräva att ersättningsbeloppet ska vara förutsebart och att det ska kunna täcka tjänsteleverantörens driftskostnader. Tribunal d’arrondissement undrar vilken räckvidd dessa villkor ska ha, med hänsyn till de bestämmelser för fastställande av ersättningen till tjänsteleverantören inom området skydd för utsatta vuxna som följer av den storhertiglga förordningen av den 23 december 1982 om fastställande av villkoren för utseende av en god man.

26 Även om de tjänster som EQ i det aktuella fallet har tillhandahållit på alla punkter förefaller utgöra en ekonomisk verksamhet, anser Tribunal d'arrondissement att det således är nödvändigt att förtydliga denna bedömning inom ramen för den specifika situationen vilken präglas av

1/ ett trepartsförhållande i vilket den enhet som är uppdragsgivare till tjänsteleverantören inte är identisk med mottagaren av tjänsterna och i vilket tjänsteleverantörens ersättning från fall till fall betalas antingen av mottagaren av tjänsterna eller av staten och

2/ en mekanism för fastställande av tjänsteleverantörens ersättning som

- a) görs genom den behöriga domstolens bedömning från fall till fall,
- b) alltid står i förhållande till den ekonomiska situation som mottagaren av tjänsterna befinner sig i, och
- c) antingen är schablonmässig, eller utgör en andel av mottagarens inkomst eller motsvarar de tjänster som tillhandahållits.

Denna mekanism för fastställande av ersättningen leder till konstaterandet att ersättningen inte kan fastställas i förväg och att den inte nödvändigtvis under alla omständigheter täcker kostnaderna för de driftskostnader som tjänsteleverantören har haft.

### ***Bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt***

27 Tribunal d'arrondissement önskar för det första få klarhet i huruvida den verksamhet som utövas inom ramen för skyddet för utsatta vuxna omfattas av begreppet "social trygghet eller social hjälp" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

28 Vidare undrar Tribunal d'arrondissement hur "organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär" ska definieras. EQ har anfört att det är verksamhetens art som ska beaktas, utan hänsyn till tjänsteleverantörens rättsliga ställning, medan skattemyndigheten har gjort gällande att den rättsliga ställningen ska beaktas och, underförstått, att tjänsteleverantörer som strävar efter en ekonomisk vinning ska uteslutas.

29 Slutligen leder tillämpningen av dessa bestämmelser till en avgränsning av begreppet "erkännande" av det berörda organets sociala karaktär. Direktivet begränsar sig till att hänvisa till ett erkännande "av medlemsstaten i fråga" och anger inte något förfarande för erkännande eller vilket organ som har behörighet att utfärda ett sådant. De faktiska omständigheterna i målet väcker bland annat frågan om huruvida den berörda myndigheten kan vara en domstol och huruvida erkännandet kan göras från fall till fall.

### *Principen om skydd för berättigade förväntningar*

- 30 Tribunal d'arrondissement har erinrat om den skatteneutralitet som präglar bestämmelserna om mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska erläggas av slutkonsumenten och den skattskyldige näringsidkaren driver in den för statens räkning. Mervärdesskatten tas ut på varje enskild ekonomisk transaktion och den skattskyldige näringsidkaren betalar regelbundet in den till staten. Av detta följer att den skattskyldige näringsidkaren endast har kunnat ta ut mervärdesskatt på de transaktioner som vederbörande visste eller borde veta omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt vid den tidpunkt då de genomförts. När den myndighet som har hand om mervärdesskatt, såsom i det aktuella fallet, efter de aktuella transaktionerna upplyser den skattskyldige om att den avser frångå sin tidigare inställning att dessa transaktioner inte är mervärdesskattepliktiga, befinner sig den skattskyldige i en situation där denne inte har kunnat fakturera mervärdesskatt på de tjänster som tillhandahållits och ändå måste betala in denna skatt till staten. Den skattskyldige är således, trots mervärdesskattens skatteneutralitet, skyldig att ta de belopp som staten kräver i mervärdesskatt från sitt eget kapital.

### **5. Tolkningsfrågorna**

- 31 Tribunal d'arrondissement hänskjuter följande frågor till domstolen:
1. Ska begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112/EG tolkas så att det omfattar tillhandahållande av tjänster inom ramen för ett trepartsförhållande där tjänsteleverantören har fått uppdraget av en enhet som inte är identisk med mottagaren av tjänsterna, eller ska ett sådant tillhandahållande anses uteslutet från denna bestämmelse?
  2. Ska svaret på den första frågan vara beroende av huruvida tjänsterna tillhandahålls inom ramen för ett uppdrag av en oberoende domstol?
  3. Ska svaret på den första frågan vara beroende av huruvida tjänsteleverantörens ersättning betalas av mottagaren av tjänsten av den stat till vilken den enhet som har gett tjänsteleverantören uppdraget hör?
  4. Ska begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112/EG tolkas så att det omfattar, eller utesluter, tillhandahållandet av tjänsterna när tjänsteleverantörens ersättning inte enligt lag är obligatorisk och beloppet för denna ersättning, när den betalas, a) fastställs genom en bedömning från fall till fall, b) alltid beror på den ekonomiska situation som mottagaren av tjänsterna befinner sig i och c) utgår i form av antingen ett schablonbelopp, en andel av tjänstemottagarens inkomst eller i förhållande till de tjänster som har utförts?
  5. Ska begreppet ”tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” som avses i



artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så att det omfattar tjänster som utförs inom ramen för ett system för skydd av utsatta vuxna som införts genom lag och som står under en oberoende domstols kontroll, eller ska det anses utesluta sådana tjänster?

6. Ska begreppet ”organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så att det, vad gäller erkännandet som organ av social karaktär, innebär vissa krav beträffande tjänsteleverantörernas verksamhetsform, eller beträffande huruvida tjänsteleverantörens verksamhet har ett altruistiskt eller ett lukrativt syfte? Eller ska begreppet ges en mer allmän tolkning som innebär att det genom andra kriterier eller villkor begränsar tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 g, eller räcker det med att det utförs tjänster ”med ... anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” för att det aktuella organet ska kunna tillskrivas en social karaktär?

7. Ska begreppet ”organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så att det krävs ett förfarande för erkännande som bygger på en förutbestämd procedur och förutbestämda kriterier, eller kan ett *ad hoc*-erkännande ske från fall till fall, i förekommande fall av en domstol?

8. Tillåter principen om skydd för berättigade förväntningar, såsom Europeiska unionens domstol har tolkat den i sin praxis, att den myndighet som ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt kräver att en mervärdesskatteskyldig person betalar mervärdesskatt för ekonomiska transaktioner som avser en period som redan har löpt ut vid tidpunkten för myndighetens beskattningsbeslut, när denna myndighet före den perioden, under en längre tid, har godtagit de mervärdesskattedeclarationer från denna beskattningsbara person i vilka ekonomiska transaktioner av samma art inte tagits upp som mervärdesskattepliktiga transaktioner? Är denna möjlighet för den myndighet som ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt underställd vissa villkor?