

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

GIOVANNI PITRUZZELLA

föredraget den 14 januari 2021(1)

Mål C-846/19

EQ

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal d'arrondissement de Luxembourg
(Distriktsdomstolen i Luxemburg, Luxemburg))

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Begreppen ekonomisk verksamhet och ’tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete’ – Begreppet ’organ som är erkända som organ av social karaktär’ – Uppdrag som förvaltare för vuxna – Mervärdesskatteplikt”

1. Omfattas tjänster som tillhandahålls av en advokat inom ramen för ett system för skydd av utsatta vuxna av mervärdesskatteplikt?
2. Kan ovannämnda tjänster likställas med ”tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till socialt bistånd”?
3. Kan en yrkesutövare som är medlem av ett yrkessamfund erkännas som ”organ av social karaktär” och i så fall inom vilka gränser?
4. Dessa är huvudfrågorna i förevarande mål, som har uppstått i en tvist mellan EQ och Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (myndigheten för registrering, offentlig egendom och mervärdesskatt, Luxemburg) (nedan kallad skattemyndigheten).
5. Domstolen ska i huvudsak pröva räckvidden av ovannämnda begrepp, vilka återfinns i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112/EG(2) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och gränserna för medlemsstaternas handlingsutrymme att införa extra fakultativa villkor utöver villkoren enligt direktivet.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

7. I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

”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 gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

8. Artikel 131 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

Kapitel 2 i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Detta kapitel omfattar artiklarna 132–134.

9. I enlighet med artikel 132.1 g i nämnda direktiv ska medlemsstaterna 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.”

B. Luxemburgsk rätt

10. I artikel 4 första stycket i lagen av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattelagen), i den version som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, stadgas följande:

”Med beskattningsbar person enligt artikel 2 avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt och regelbundet tillhandahåller tjänster som kan klassificeras som en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. ...”

11. I artikel 5 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som syftar till att vinna intäkter, däribland verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift, jordbruksverksamhet, verksamheter inom fria yrken samt verksamheter som innebär utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande erhålla en inkomst därav.”

12. Artikel 44.1 o i mervärdesskattelagen lyder som följer:

"1. Undantag från mervärdesskatteplikt kan med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning medges för:

...

o) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till socialt bistånd, socialförsäkring eller allmän hälsa som utförs av offentligrättsliga organ, fondföretag, offentliga eller allmännyttiga organ, vårdinrättningar, ålderdomshem, vårdhem inom gerontologi och geriatrik, sjukhus eller välgörenhetsorganisationer samt andra liknande institutioner inom den privata sektorn vars sociala karaktär har erkänts av de behöriga myndigheterna.

..."

13. Tillämpningsföreskrifter för artikel 44.1 i mervärdesskattelagen, i dess ändrade lydelse, har fastställts i den storhertigligen förordningen av den 23 december 1981 (nedan kallad den storhertigligen förordningen), vars 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."

II. De faktiska omständigheterna, det nationella målet och tolkningsfrågorna

14. EQ är advokat och medlem av Luxemburgs advokatsamfund sedan år 1994 och utför sedan år 2004 uppdrag inom ramen för systemen för utsatta vuxna, i huvudsak som förmyndare och som god man.

15. Fram till år 2013 hade skattemyndigheten ansett att denna verksamhet inte omfattades av mervärdesskatteplikt.

16. Genom två beskattningsbeslut av den 19 januari 2018 avseende åren 2014 och 2015 begärde skattemyndigheten att EQ skulle betala mervärdesskatt för den förvaltarverksamhet avseende skydd för utsatta vuxna som EQ bedrivit under dessa år. På så sätt beslutade skattemyndigheten för första gången att denna förvaltarverksamhet skulle omfattas av mervärdesskatteplikt.

17. Genom beslut av den 4 juni 2018 avslog skattemyndigheten EQ:s överklagande av de båda beskattningsbesluten.

18. EQ har därefter väckt talan vid den hänskjutande domstolen, Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Distriktsdomstolen i Luxemburg), och yrkat ogiltigförklaring av beslutet av den 4 juni 2018.

19. EQ anser att den aktuella verksamheten inte utgör ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatteplikt, eftersom den har en social funktion.

20. Enligt EQ:s uppfattning är den aktuella verksamheten undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med den nationella bestämmelse som införlivar artikel 132.1 g i

mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 44.1 o i den luxemburgska mervärdesskattelagen. Enligt den aktuella bestämmelsen medges undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster med nära anknytning till socialt bistånd och socialförsäkring som tillhandahålls av organ vars sociala karaktär har erkänts av de behöriga myndigheterna.

21. EQ har gjort gällande att den aktuella verksamheten inte omfattades av mervärdesskatteplikt mellan åren 2004 och 2013. Att ta ut mervärdesskatt på denna verksamhet för åren 2014 och 2015 utgör därmed ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar.

22. Den hänskjutande domstolen preciserar att i luxemburgsk rätt föreskrivs olika system för skydd av utsatta vuxna. Enligt dessa skyddssystem kan den berörda domstolen med behörighet att handlägga förmyndarskapsfrågor utse en särskild företrädare i väntan på ett beslut om vilket system som ska tillämpas samt en *ad hoc* förvaltare vid intressekonflikt.

23. Den hänskjutande domstolen önskar först och främst få klarhet i huruvida den verksamhet som mot ersättning bedrivs inom ramen för skydd av utsatta vuxna utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

24. När det gäller ersättningsens storlek följer det av domstolens praxis att det saknar betydelse att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som understiger självkostnadspriset, men ersättningsnivån ska vara bestämd på förhand och täcka tjänsteleverantörens driftskostnader.⁽³⁾ I förevarande fall fastställs ersättningen från fall till fall av den behöriga domstolen mot bakgrund av den utsatta vuxna personens ekonomiska situation. Ersättningsens belopp bestäms således inte i förväg och garanterar inte nödvändigtvis täckning för tjänsteleverantörens driftskostnader i alla sammanhang.

25. Den hänskjutande domstolen önskar dessutom få klarhet i huruvida den verksamhet som bedrivs inom ramen för skydd av utsatta vuxna kan undantas från mervärdesskatteplikt, i och med att det rör sig om en verksamhet i form av "tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, och huruvida en advokat som tillhandahåller sådana tjänster kan omfattas av begreppet "organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär" i den mening som avses i denna bestämmelse. I detta hänseende har EQ anfört att det är verksamhetens art som ska beaktas, utan hänsyn till tjänsteleverantörers 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.

26. Den hänskjutande domstolen önskar likaså få klargjort begreppet "*erkännande*" av det berörda organets sociala karaktär. Mervärdesskattedirektivet 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 huruvida den berörda myndigheten kan vara en domstol och huruvida erkännandet kan göras från fall till fall.

27. Avslutningsvis önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar är tillämplig på förevarande fall. Den hänskjutande domstolen påpekar att mervärdesskatten är en skatt som inte ska belasta den beskattningsbara personen, utan slutkonsumenten. När den myndighet som ansvarar för uppbörden av mervärdesskatt, såsom i det aktuella fallet, efter de aktuella transaktionerna upplyser den beskattningsbara personen om att den avser frångå sin tidigare inställning att dessa transaktioner inte är mervärdesskattepliktiga, befinner sig den beskattningsbara personen i en situation där denna person inte har kunnat fakturera mervärdesskatt på de tjänster som tillhandahållits och ändå måste betala in denna skatt

till staten. Den beskattningsbara personen är således, trots mervärdesskattens skatteneutralitet, skyldig att ta de belopp som staten kräver i mervärdesskatt från sitt eget kapital.

28. Det är mot denna bakgrund som Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Distriktsdomstolen i Luxemburg) har vilandeförklarat målet och hänskjutit följande tolkningsfrågor 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 tillhand[a]hållande 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 [eller] 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 mervärdesskattedeklarationer 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?"

III. Rättslig bedömning

29. Tolkningsfrågorna syftar i allt väsentligt till att få klarhet i huruvida de tjänster som en advokat tillhandahåller i egenskap av förmyndare, förvaltare och god man för utsatta vuxna omfattas av mervärdesskatteplikt eller är undantagna från denna plikt.

30. Såsom kommissionen har föreslagit kan de åtta tolkningsfrågorna samlas under tre grupper:

A) Tolkningsfrågorna 1–4 rör begreppet ekonomisk verksamhet, närmare bestämt huruvida de aktuella tjänsterna omfattas av detta begrepp i den mening som avses i artikel 9.1 jämförd med artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

B) Tolkningsfrågorna 5–7 avser tillämpningsområdet för undantaget enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, närmare bestämt huruvida de aktuella tjänsterna är undantagna från mervärdesskatteplikt, eftersom det rör sig om "tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" och huruvida den advokat som tillhandahåller dessa kan omfattas av kategorin "organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär".

C) Genom tolkningsfråga 8 ombeds domstolen att klargöra huruvida de aktuella tjänsterna mot bakgrund av principen om skydd för berättigade förväntningar inte ska omfattas av mervärdesskatteplikt när skattemyndigheterna under en längre tid har godtagit att det inte skulle tas ut någon mervärdesskatt på dessa tjänster.

31. Förevarande förslag till avgörande ska enligt domstolens anvisningar fokusera på tolkningsfrågorna 5–7, som jag har samlat under grupp B, vilka avser räckvidden av undantaget för tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete. Det tas därmed för givet att tjänsterna utgör ekonomisk verksamhet enligt kriterierna i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, som är föremål för de tolkningsfrågor som jag har samlat under grupp A.

32. Inledningsvis vill jag påpeka att de aktuella tolkningsfrågorna är av betydelse inte enbart i förevarande mål, eftersom domstolen för närvarande har att pröva en begäran om förhandsavgörande om samma ämne, där Verwaltungsgerichtshof (Förvaltningsdomstolen, Österrike) har hänskjutit en enda tolkningsfråga som till stor del överlappar frågorna under grupp B.(4)

33. Även klaganden i mål C-1/20 är advokat och förordnas ofta som förvaltare för utsatta vuxna genom domstolsbeslut. Finanzamt (skattemyndigheten) behandlade omsättningen från hans förvaltarverksamhet som mervärdesskattepliktig. Klaganden överklagade till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), som ogillade överklagandet med den motiveringen att yrkesgruppen advokater inte hör till de organ som erkänts ha en social karaktär.

34. Av läsningen av den österrikiska domstolens begäran om förhandsavgörande framgår en rad uppgifter som kan vara användbara för att besvara frågorna i förevarande mål.

35. Av betydelse för förevarande förslag till avgörande är att tyska "Bundesfinanzhof med

avseende på verksamhet som utförs av en förvaltare i den mening som avses i 1896 § tyska BGB fann att en förvaltare kan åberopa undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, förutsatt att det inte exempelvis är fråga om advokattjänster som en advokat som är verksam som förvaltare tillhandahåller inom ramen för förvaltarskapet och erhåller ersättning för (tyska Bundesfinanzhof, 25 april 2013 V R 7/11). Den tyska lagstiftaren såg i nämnda rättspraxis ett tillfälle att införa en särskild undantagsbestämmelse för dessa tjänster i 4 § punkt 16 k i tyska Umsatzsteuergesetz (tyska mervärdesskattelagen)".(5)

36. Innan jag övergår till att besvara tolkningsfrågorna under grupp B vill jag påpeka att enligt domstolens fasta praxis uppställer artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet två villkor som båda ska vara uppfyllda för att undantaget från mervärdesskatteplikt enligt nämnda bestämmelse ska kunna tillämpas. De aktuella tillhandahållandena av tjänster ska ha "nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" och göras av "offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär".(6)

37. Domstolen ska med andra ord klargöra huruvida de tjänster som en advokat tillhandahåller i sin egenskap av förmyndare, förvaltare eller god man för en utsatt vuxen person omfattas av tillämpningsområdet för undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, och därmed dels huruvida dessa tjänster har "nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete", dels huruvida den advokat som utför dem kan omfattas av kategorin "organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär".

38. I huvudsak måste det prövas huruvida den luxemburgska regeringens tolkning, enligt vilken en advokat som tillhandahåller de ovannämnda tjänsterna ska undantas från mervärdesskatteplikt, är förenlig med en bokstavig, systematisk och teleologisk tolkning av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.(7) Vidare ska det bedömas huruvida medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning och därmed kan införa ett sådant undantag genom tolkning.

39. Av domstolens fasta rättspraxis framgår att "de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt", (8) eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som tillhandahålls av en beskattningsbar person mot vederlag.

40. Denna strikta tolkning från medlemsstatens sida i samband med direktivets införlivande med nationell rätt får emellertid inte gå så långt att tillämpningen av undantagsordningen försvåras så till den grad att undantagen i deras egenskap av självständiga begrepp förlorar sin effekt.

41. Det är därför nödvändigt att hänvisa till syftet med bestämmelsen.

42. Mervärdesskattedirektivet syftar till att harmonisera de nationella lagstiftningarna för att fastställa ett gemensamt system för mervärdesskatt och därmed en enhetlig beräkningsgrund.

43. Tolkningen av begreppen i mervärdesskattedirektivet måste därmed vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Med andra ord får de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 inte tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt.(9)

44. Den mer fördelaktiga behandlingen i mervärdesskattehänseende av vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn är avsedd att minska kostnaden för tjänsterna och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem.(10)

45. Av handlingarna i målet framgår, åtminstone med avseende på de argument som käranden

i det nationella målet har framfört, att även det luxemburgska justitieministeriet finner att tjänster inom hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ska vara undantagna från mervärdesskatt, inbegripet när de tillhandahålls av advokater, för att inte öka samhällets kostnader ytterligare.(11)

a) Villkoret att tillhandahållanden av tjänster måste ha "nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete"

46. Begreppet nära anknytning kräver därför, mot bakgrund av den biståndslogik som kännetecknar det med hänsyn tagen till dess syften, inte någon särskilt restriktiv tolkning, inte minst därför att undantaget enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet omfattas av ett extra fakultativt villkor enligt artikel 134 a i samma direktiv, nämligen att de aktuella tjänsterna ska vara "absolut nödvändiga" för hjälparbete eller socialt trygghetsarbete.(12)

47. Även om begreppen hjälparbete och socialt trygghetsarbete inte definieras i mervärdesskattedirektivet, har domstolen i sin praxis vid flera tillfällen erkänt den sociala karaktären hos vissa tjänster med anknytning till omvårdnad, stöd till och skydd av vuxna i behovssituation.

48. I domen Kügler(13) slog domstolen fast att tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation utgör tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.(14)

49. På motsvarande sätt påpekade domstolen i domen Zimmermann(15) att parterna var eniga om att den ambulerande vård som tillhandahållits av en legitimerad sjuksköterska kan anses "nära kopplad till socialt bistånd eller socialförsäkring" i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

50. Det kan vidare konstateras att artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet uttryckligen nämner tjänster som tillhandahålls av ålderdomshem som tillhandahållande av tjänster och leverans av varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, vilka således omfattas av det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse. Domstolen påpekade denna omständighet i domen Les Jardins de Jouvence.(16)

51. Det framgår av handlingarna i målet att en behörig juridisk företrädare förordnas för det fall att en vuxen person inte är i stånd att självständigt ta till vara sina egna angelägenheter på grund av psykisk sjukdom, psykisk ohälsa, åldersbetingad funktionsnedsättning eller annan funktionsnedsättning.

52. För att bedöma huruvida den verksamhet som bedrivs av den behöriga juridiska företrädaren har social karaktär och därmed har nära anknytning till socialt bistånd, ska först och främst denna verksamhets konkreta innehåll beaktas. I detta hänseende är i synnerhet de skriftliga svar som parterna i målet har gett på domstolens fråga om detta ämne av betydelse.

53. Enligt kändan i det nationella målet består de tjänster som tillhandahålls av advokater som förordnas som förmyndare, förvaltare eller god man för utsatta vuxna huvudsakligen i följande: 1) besök hos huvudmännen i deras hem för att försäkra sig om deras välbefinnande och få kännedom om deras behov, 2) kontakter med familjen, socialtjänsten och vårdpersonalen, 3) val av boendeplats, 4) ansökan om pension och försörjningsstöd, 5) ombestyrande av stöd i hemmet, 6) betalning av räkningar, begäran om ersättning för sjukvårdskostnader, skattedeklarationer, tillhandahållande av kontanta medel för vardagsinköpen.

54. Det kan förekomma att företrädaren även utför tjänster av juridisk karaktär som dock inte är

förbehållna advokater, exempelvis förhandling, ingående eller uppsägning av hyresavtal, försäljning av lös och fast egendom, hjälparbete eller uppdrag som god man för den utsatta vuxna personen i samband med arvsdelning. I enlighet med luxemburgsk rätt kan faktiskt även nära anhöriga till huvudmannen eller inrättningar som ska ombesörja skydd av personer med psykiska eller fysiska funktionsnedsättningar förordnas som förmyndare, förvaltare och god man.

55. Avslutningsvis kan dessa uppdrag inbegripa tjänster som enbart hänför sig till advokatycket, däribland uppdrag som juridisk företrädare för den utsatta vuxna personen i samband med rättsliga tvister. Denna art av tjänster är dock inte lika ofta förekommande.

56. Om detta ämne har den luxemburgska regeringen i sitt svar anfört att advokater, enligt uppgifter från Luxemburgs advokatsamfund, utför en rad olika tjänster inom detta område, vilka inte enbart består i förvaltarskap i det dagliga livet, utan "en del av advokaternas tjänster kan kvalificeras som 'sociala': kontakt med socialtjänsten, läkare, banker och familjer. Advokater måste till exempel ofta ombesörja intagning på vårdhem, ansöka om försörjningsstöd och sköta det praktiska i samband med en flytt".(17)

57. Parternas svar på domstolens fråga om det konkreta innehållet i de tjänster som tillhandahålls av den behöriga juridiska företrädaren förefaller således inte skilja sig i sak. Advokater tillhandahåller en rad olika tjänster för utsatta vuxna och en del av dessa tjänster kan kvalificeras som "sociala", och även i ovannämnda mening som tjänster med "nära anknytning till socialt bistånd".

58. Skillnaderna i parternas faktaredogörelse ligger i de utförda tjänsternas omfattning och procentuella fördelning. Käranden i det nationella målet hävdar att tjänster av "social" karaktär överväger i förhållande till övriga, medan den luxemburgska regeringen menar att dessa utgör en "del" av många olika tjänster.

59. För att fastställa huruvida dessa förvaltarskapstjänster är av social karaktär är det dessutom nödvändigt att beakta en rad inslag i de närmare bestämmelserna (i förevarande fall den storhertiglga förordningen): a) kostnaden för uppdragstagarna åligger den utsatta vuxna personen, eller staten om den utsatta vuxna personen inte har tillräckliga ekonomiska medel, b) nivån på ersättningen, som ska fastställas av en domstol, står i huvudsak i proportion till den utsatta vuxna personens inkomster och förmögenhet, c) domstol utövar tillsyn över förvaltaren, d) ersättningen är ofta ett schablonbelopp som sällan motsvarar det reella värdet av den tillhandahållna tjänsten.

60. Av handlingarna i målet framgår att dessa inslag förekommer i förevarande fall.

61. Av parternas uttalanden går det att utläsa att de, inbegripet den luxemburgska regeringen som företräder det allmänna, är eniga om att en del av de tjänster som en advokat utför i egenskap av förmyndare, förvaltare eller god man för utsatta vuxna kan betraktas som en verksamhet "med nära anknytning till socialt bistånd" eftersom den har samband med omvårdnad av den berörda utsatta vuxna personen och dennas personliga livsval och dessutom är "absolut nödvändig" för att förmyndaren, förvaltaren och den goda mannen ska kunna tillhandahålla socialt bistånd, i och med att den aktuella verksamheten behövs för att tillförsäkra huvudmannen anständiga levnadsförhållanden utifrån dennas psykiska eller fysiska funktionsnedsättningar.(18) Det rör sig med andra ord om tjänster som avspeglar behovet av omvårdnad, stöd till och skydd av personer med psykisk eller fysisk funktionsnedsättning, vilka annars inte på egen hand skulle kunna uppfylla dessa behov. Som exempel kan nämnas valet att ombesörja den berörda personens intagning på ett vårdhem som lämpar sig för vederbörandes behov eller ombestyras stöd i hemmet.

62. Som anförts även av den luxemburgska regeringen kan begreppet socialt bistånd även beskrivas som en hjälp som gör det möjligt för en omsorgsbehövande person att leva ett värdigt liv.(19)
63. Förvaltning av förmögenhet kan (åtminstone i vissa fall) utgöra ett medel för att säkerställa att huvudmannen får leva ett värdigt liv och skydda honom eller henne från att utföra handlingar som kan inverka menligt på vederbörande.
64. Anständiga levnadsförhållanden kan onekligen äventyras om de konkreta vardagsaktiviteterna, inbegripet de som är av finansiell karaktär, inte sköts med erforderlig noggrannhet och omsorg.
65. En advokat som förordnas som förmyndare, förvaltare eller god man för en utsatt vuxen person kan emellertid även utföra en andra kategori av tjänster, närmare bestämt de som enbart hänför sig till advokatyrket.
66. Jag utesluter att sådana tjänster som en advokat som förordnas som förmyndare, förvaltare eller god man tillhandahåller i sin egenskap av yrkesutövare kan kvalificeras som verksamhet med nära anknytning till socialt bistånd som är absolut nödvändig för att utföra tjänster som är undantagna från skatteplikt. Det rör sig nämligen om yrkesverksamhet som är förbehållen advokater och bedrivs inom ramen för fri yrkesutövning, snarare än för att fylla en social funktion som förmyndare, förvaltare eller god man.
67. För att bedöma huruvida en advokat kan medges undantag från skatteplikt för tjänster som onekligen har karaktär av social omsorg såsom de ovannämnda är det nödvändigt att fastställa om det andra villkoret enligt mervärdesskattedirektivet (erkännande som organ av social karaktär av medlemsstaten) är uppfyllt. Enligt min uppfattning finns ett nära samband mellan de båda villkoren i den meningen att en övervägande andel sociala omsorgstjänster kan påverka kvalificeringen av den person som tillhandahåller dessa tjänster och utgöra ett tecken på ett stabilt socialt engagemang som således ska åtnjuta ett erkännande i denna riktning.
68. Såsom kommer att framgå bättre i det följande anser jag att en advokat som till övervägande del utför uppdrag av social karaktär (med nära anknytning till socialt bistånd) som inte utgörs av tjänster av strikt juridisk karaktär kan medges undantag från skatteplikt för tjänster av social karaktär. Ett sådant undantag kan inte uteslutas bara därför att de aktuella tjänsterna tillhandahålls av advokater.

b) Villkoret att medlemsstaten i fråga har erkänt personen som ett organ av social karaktär

69. I artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet preciseras varken villkoren eller formerna för erkännandet av icke offentligrättsliga organisationers ställning som organ av social karaktär.
70. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organisationer.(20)
71. Artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ger i detta hänseende medlemsstaterna en möjlighet att uppställa ett eller flera av de villkor som räknas upp i denna artikel för att undantaget i artikel 132.1 g ska gälla ett icke offentligrättsligt organ. Medlemsstaterna kan själva välja om de ska införa dessa extra fakultativa villkor för beviljandet av det aktuella undantaget.(21)
72. Av detta följer att medlemsstaterna enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet har ett utrymme för skönsmässig bedömning av huruvida de vill erkänna vissa icke offentligrättsliga

organisationer som organ av social karaktär.(22)

73. Det ska emellertid påpekas att artikel 131 ställer upp gränser för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning på så sätt att medlemsstaternas får införa extra fakultativa villkor utöver villkoren enligt direktivet "för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk".

74. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning i samband med fastställande av villkoren för att en person ska kunna omfattas av undantaget får därför inte gå så långt att definitionen av innehållet i de undantag som föreskrivs i direktivet påverkas.

75. Uttrycket "för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag" syftar enligt min uppfattning dels till att göra det möjligt för medlemsstaterna att införa lämpliga nationella regelverk som inte gör det alltför svårt för de ekonomiska aktörerna att tillämpa undantagen, dels, eventuellt, även till att rationalisera kontrollåtgärderna.

76. Uppenbarligen får målet att "förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk" inte avse undantag av personkategorier som saknar samband med de utförda tjänsternas konkreta karaktär.

77. Mot bakgrund av de allmänna principerna måste medlemsstaternas skönsmässiga bedömning emellertid utövas i enlighet med unionsrätten.(23)

78. När en beskattningsbar person bestrider erkännandet, eller frånvaron av erkännande, av en organisation som organ av social karaktär i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, ankommer det på de nationella domstolarna att undersöka huruvida de behöriga myndigheterna har iakttagit gränserna för det utrymme för skönsmässiga bedömningar som ges i denna artikel, med iakttagande av de unionsrättsliga principerna, särskilt principen om likabehandling, vilken på mervärdesskatteområdet kommer till uttryck i principen om skatteneutralitet.(24)

79. I det aktuella fallet har den luxemburgska regeringen inte erkänt EQ ställning som organ av social karaktär med avseende på de tjänster som han utför i egenskap av förmyndare, förvaltare och god man, av allt att döma med den motiveringen att han är advokat.

80. Domstolen har i tidigare avgöranden redan uteslutit att yrkesgruppen advokater i princip kan betraktas som organ av social karaktär. Enligt domstolen kan en medlemsstat inte tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för tjänster som tillhandahålls av privata företag som drivs i vinstsyfte endast på grundval av tjänsternas karaktär utan att bland annat beakta dessa företags övergripande syften och hur stabilt deras sociala engagemang är. Domstolen har slagit fast att mot bakgrund av deras övergripande syften och den omständigheten att deras eventuella sociala engagemang inte är stabilt, kan advokater och jurister som yrkesgrupp inte generellt anses ha social karaktär.(25)

81. Vid tillämpning av samma resonemang har domstolen slagit fast att tjänster som advokater tillhandahåller inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.(26)

82. I ett fall som det som är för handen kan det däremot, mot bakgrund av vissa specifika särdrag, inte anses att undantaget från mervärdesskatteplikt är uteslutet på förhand.

83. Av det ovan anförda i fråga om typen av tjänster som en advokat tillhandahåller i sin egenskap av förmyndare, förvaltare eller god man för en utsatt vuxen person kan slutsatsen dras

att åtminstone en del av dessa tjänster onekligen är av social betydelse och därmed skulle kunna anses ha nära anknytning till begreppet socialt bistånd såsom detta begrepp har preciserats ovan.

84. Dessa tjänster är i själva verket inte förbehållna advokater. Den person som utför dessa behöver snarare inte vara advokat.

85. Det måste nu enligt min uppfattning prövas om vissa extra fakultativa villkor ska vara uppfyllda för att anse att en situation som den aktuella kan vara undantagen från mervärdesskatteplikt, närmare bestämt huruvida det är av betydelse att den person som handlar i egenskap av förmyndare, förvaltare eller god man för den utsatta vuxna personen är advokat, huruvida det sociala engagemang som uppvisas av den person som ansöker om undantag är stabilt, däribland i syfte att fastställa att den berörda medlemsstaten har hållit sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som den har i samband med införande av extra fakultativa villkor för beviljandet av det aktuella undantaget utöver villkoren enligt direktivet.

86. Det ankommer på den nationella domstolen att konkret pröva om samtliga dessa villkor är uppfyllda, men domstolen är skyldig att ge den nationella domstolen vägledande kriterier så att denna prövning kan göras i överensstämmelse med unionsrätten.

87. Det faktum att villkoret att tillhandahållandena av tjänster ska ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete räcker inte för att anse att även det andra uttryckliga villkoret att tjänsteleverantören ska vara erkänd som "organ av social karaktär" är uppfyllt.(27)

88. Enligt min uppfattning är det på detta sätt domstolens praxis enligt vilken "[u]nionslagstiftarens önskan att begränsa möjligheten att tillämpa en reducerad sats till de tjänster som tillhandahålls av organ som lever upp till detta dubbla krav skulle undergrävas, om en medlemsstat fritt kunde kvalificera privata företag som drivs i vinstsyfte som sådana organ som avses i punkt 15 endast av det skälet att dessa företag även tillhandahåller tjänster av social karaktär" ska tolkas.(28)

89. Jag menar dock att även det motsatta kan gälla. Unionslagstiftarens önskan skulle likaså undergrävas om en medlemsstat inte kvalificerar privata företag, som visserligen (upp till en viss grad) drivs i vinstsyfte men som tillhandahåller tjänster av social karaktär i en sådan omfattning att det visar att deras sociala engagemang är stabilt, som "organ av social karaktär".

90. Jag anser nämligen inte att ovannämnda praxis från domstolen kan tolkas på så sätt att en person som till övervägande del tillhandahåller tjänster med nära anknytning till socialt bistånd, och därmed visar att hans eller hennes sociala engagemang är stabilt, på förhand är utesluten från möjligheten att undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, enbart av det skälet att personen är medlem av advokatsamfundet.

91. Detta för det första på grundval av proportionalitetsprincipen, som utgör en del av unionsrättens allmänna principer. Domstolen har vid flera tillfällen erinrat om att de åtgärder som föreskrivs i nationell lagstiftning för införlivande av sjätte direktivet nämligen ska vara ägnade att säkerställa att de eftersträlvade målen uppnås och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.(29)

92. Det faktum att undantag inte beviljas enbart av det skälet att personen är medlem av advokatsamfundet riskerar i stället att rubba balansen i den unionsrättsliga bestämmelsen till följd av en "uteslutande" avsikt som inte är förenlig med direktivets anda.

93. Vad gäller tillämpningen av undantaget är det enligt min uppfattning mer korrekt att utgå från den verksamhet som en person bedriver, snarare än personens karaktär.
94. För det andra ska tillämpningen av principen om skatteneutralitet beaktas. Den omständigheten att den beskattningsbara personen kvalificeras som advokat ska enligt min uppfattning inte medföra att vederbörande i skattehänseende behandlas olika jämfört med den som i allt väsentligt tillhandahåller samma tjänster men beviljas undantag, för det fall att det finns personer eller associationer som tillhandahåller liknande tjänster och har erkänts som organ av social karaktär.(30)
95. Ett sådant synsätt skulle nämligen innebära att fokus läggs på den beskattningsbara personens beteckning och kan därmed strida mot den omständigheten att hänsyn till de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena utgör ett grundläggande kriterium med avseende på tillämpning av mervärdesskatt. Det skulle dessutom vara problematiskt vad gäller principen om skatteneutralitet, som utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande ekonomiska transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.
96. För det tredje kan det noteras att de aktuella tjänsterna inte tillhandahålls av advokaten mot bakgrund av hans eller hennes yrkeskvalifikation, utan därför att en domstol har förordnat vederbörande som förmyndare, förvaltare eller god man för den utsatta vuxna personen. Den behöriga domstolen tilldelar uppdragstagaren en specifik funktion som föreskrivs i lag till förmån för utsatta vuxna, vilken inbegriper befogenheten/skyldigheten att företräda och skydda den utsatta vuxna personen samt utföra de därmed förknippade uppgifterna. Jag undrar därför om funktionen som förmyndare, förvaltare eller god man enligt luxemburgsk rätt kan omfattas av kategorin "organ som är erkända som organ av social karaktär" med hänsyn tagen till det särskilda sociala värde som denna funktion tillmäts i lag. Erkännandet av den sociala karaktären hos uppdraget som förmyndare, förvaltare och god man följer i detta fall direkt av den nationella lagstiftningen, medan domstolsbeslutet om förordnande enbart syftar till att fastställa vilken person som tilldelas detta uppdrag.
97. Den luxemburgska regeringens och kommissionens argument om att det vinstsyfte som kännetecknar advokatyrket utgör ett hinder för erkännande övertygar mig inte alls.
98. Begreppet organ är i princip tillräckligt brett för att även omfatta privata företag som (upp till en viss grad) drivs i vinstsyfte. Den omständigheten att EQ utför en del av sin verksamhet i vinstsyfte utesluter inte alls att han kan omfattas av kategorin "andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär" i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.(31)
99. Detta förutsätter enligt min uppfattning att vinstsyftet är begränsat. I detta sammanhang är följande överväganden av betydelse.
100. Först och främst ska det konstateras att advokatens ersättning kan bekostas av staten om den utsatta vuxna personen inte har tillräckliga ekonomiska medel.
101. Som anförts ovan fastställs ersättningen i enlighet med en storhertiglig förordning. Beloppet bestäms aldrig i förväg och inte per automatik, eftersom det fastställs utifrån den behöriga domstolens bedömning. Det görs ingen åtskillnad mellan kostnader och advokatens tjänster, vilket innebär att ersättningen inte nödvändigtvis garanterar täckning för samtliga kostnader.(32)
102. Denna omständighet kan enligt ovannämnda rättspraxis(33) räknas bland de omständigheter som ska beaktas för att fastställa om det aktuella organet har social karaktär och visar att dess

tjänster av social karaktär visserligen utförs mot ersättning, men enligt en logik som inte följer marknadens regler.

103. Domstolen har redan preciserat att det vid fastställandet av icke offentlighetsrättsliga organisationers ställning som organ av social karaktär ankommer på de nationella myndigheterna att i överensstämmelse med unionsrätten och under överinseende av de nationella domstolarna beakta ett flertal indicierande omständigheter, såsom förekomsten av specifika bestämmelser, det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet, den omständigheten att andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande samt att kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del bärs av staten.(34)

104. Jag är av den uppfattningen att förevarande fall uppvisar, om än bara till viss del, vissa av de indicierande omständigheter som enligt domstolen tyder på att ett visst organ har en social karaktär: det allmännyttiga inslaget i åtminstone en del av den beskattningsbara personens verksamhet, den omständigheten att andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit erkännandet,(35) den omständigheten att kostnaderna för de sociala trygghetstjänsterna åtminstone till viss del bärs av staten eller under alla omständigheter, som i det specifika fallet, alltid bestäms genom domstolsbeslut efter bedömning av den behöriga domstolen. Det ankommer givetvis på den nationella domstolen att fastställa om dessa krav är uppfyllda i den situation som omfattas av det nationella målet. Det bör dock preciseras att det rör sig om indicierande omständigheter som inte behöver föreligga samtidigt för att erkännandet ska erhållas.

105. Just därför att den situation som är för handen i förevarande mål kort sagt inte utgör något typiskt fall som berättigar till undantag, menar jag att den egentliga omständighet som kvalificerar den berörda personens ställning för att kunna betrakta vederbörande som "organ av social karaktär", såsom indirekt kan härledas ur ovannämnda rättspraxis, är det stabila sociala engagemanget.

106. Denna omständighet kan lätt konstateras när personens stadgeenliga ändamål eller enda syfte med verksamheten utgörs av sociala omsorgstjänster. Det är svårare (men det kan inte uteslutas) att konstatera en sådan omständighet när personen bedriver en mer varierad verksamhet i egenskap av yrkesutövare, som till exempel en advokat.

107. Eftersom det i detta fall inte på förhand kan uteslutas att personen förvägras ett erkännande enbart av det skälet att vederbörande är medlem av ett specifikt yrkessamfund, menar jag att det vägledande kriteriet i samband med den nationella myndighetens erkännande ska vara knutet till huruvida personen till övervägande del tillhandahåller tjänster av social karaktär jämfört med andra tjänster som personen enligt lag får utföra.

108. En advokat som, på samma sätt som alla övriga yrkesutövare, till övervägande del bedriver verksamhet som kan hänföras till "tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" kan enligt min uppfattning erkännas som "organ av social karaktär" även för det fall att vederbörande endast i mycket liten utsträckning bedriver en strikt juridisk verksamhet, som rent hypotetiskt saknar anknytning till sociala tjänster.

109. Yrkesutövaren bör i så fall föra en separat redovisning mot bakgrund av vilken det är möjligt att i mervärdesskattehanseende göra åtskillnad mellan den (övervägande) verksamhet som har nära anknytning till socialt bistånd, och därmed är undantagen från mervärdesskatteplikt, och (resterande) mervärdesskattepliktig verksamhet.(36)

110. Mot bakgrund av det ovan anförda ankommer det på den hänskjutande domstolen att under

beaktande av samtliga relevanta faktorer, särskilt de ovannämnda, fastställa om de nationella myndigheterna, när de inte har tillerkänt EQ ställning som organ av social karaktär, har hållit sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet.

c) ***Huruvida en nationell domstol har befogenhet att erkänna den aktuella ställningen***

111. Avslutningsvis vill jag göra några överväganden angående förfarandet för erkännande. Den luxemburgska regeringen och tydligen även kommissionen har gjort gällande att en beskattningsbar persons ställning som organ av social karaktär enligt den luxemburgska ordningen inte får erkännas av en domstol, inte ens när det har fastställts att luxemburgska staten har överskridit sitt handlingsutrymme när den i sin nationella lagstiftning har bestämt att en specifik beskattningsbar person inte ska tillerkännas nämnda ställning.

112. Artikel 131 i mervärdesskattedirektivet lämnar visserligen medlemsstaterna ett stort handlingsutrymme med avseende på erkännande av de aktuella organen, men domstolen har uttryckligen just med avseende på tolkningen av sjätte direktivet slagit fast att "[v]arken det ifrågavarande direktivets allmänna karaktär eller det handlingsutrymme som det ... lämnar medlemsstaterna [därför kan] anföras för att frångå de bestämmelser all verkan som med hänsyn till sitt innehåll på ett ändamålsenligt sätt kan åberopas vid domstol trots att direktivet i sin helhet inte har genomförts".(37)

113. Det ankommer först och främst på staten att fastställa ett sådant villkor, men domstolen har klargjort att en medlemsstat som har underlåtit att vidta de åtgärder som krävs enligt direktivet "[inte kan] åberopa sin underlåtenhet till stöd för att neka en skattskyldig undantag från skatteplikt, om denne enligt sjätte direktivet har rätt till sådant undantag".(38) Om det således är möjligt att på annan väg uppfylla villkoren för erkännandet i fråga kräver principerna i unionsrätten, och då i första hand principen om direktivens ändamålsenliga verkan, att de berörda inte hindras att utöva en rättighet som föreskrivs i direktivet i fråga.

114. Det ska erinras om att enligt fast rättspraxis(39) kan bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid eller i den mån de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten.

115. I domen Kügler klargjorde domstolen att de verksamheter som omfattas av undantaget anges på ett tillräckligt precist och ovillkorligt sätt i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse kan därför betecknas som direkt tillämplig.(40)

116. Avsaknaden av ett lämpligt erkännande genom lag av organen i fråga kan inte i sig anses vara ägnad att inverka på bestämmelsens direkta effekt, utan det ska i stället fastställas huruvida rättsordningen i medlemsstaten i fråga inte ger möjlighet att på annan väg ge någon sorts erkännande av den sociala karaktären av organet.

117. Så länge medlemsstaterna håller sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet kan enskilda inte med stöd av denna bestämmelse kräva att den berörda medlemsstaten ska kvalificera dem som organ av social karaktär.

118. Mot bakgrund av den direkta effekt som domstolen har tillerkänt det aktuella undantaget(41) menar jag dock att, om nu luxemburgska staten inte har hållit sig inom gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning och därmed uteslutit att personen i fråga kan tillerkännas nämnda

ställning, kan den hänskjutande domstolen om nödvändigt själv utfärda detta erkännande.

119. När en enskild ansöker om att bli erkänd som organ av social karaktär ankommer det mot denna bakgrund på den nationella domstolen att pröva huruvida de behöriga myndigheterna har hållit sig inom dessa gränser och härvid tillämpat de unionsrättsliga principerna och "under beaktande av samtliga relevanta faktorer avgöra huruvida den skattskyldige är ett organ som erkänts som organ av social karaktär, i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen".(42)

120. Den lösning som jag har föreslagit utvidgar inte området för undantaget utöver vad som föreskrivs i direktivet, utan gör det endast möjligt att bevilja undantaget från skatteplikt för beskattningsbara personer som har rätt därtill enligt direktivet.

IV. Förslag till avgörande

121. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna 5, 6 och 7 från Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Distriktsdomstolen i Luxemburg), som jag har samlat under grupp B, på följande sätt:

1) Artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till socialt bistånd kan omfatta 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, att en advokat som tillhandahåller tjänster inom ramen för ett system för skydd av utsatta vuxna kan omfattas av kategorin "organ som är erkänt som organ av social karaktär", förutsatt att hans eller hennes sociala engagemang är stabilt i den meningen att tjänster av social karaktär utgör en klart övervägande del jämfört med andra tjänster, och att erkännande som organ av social karaktär inte kräver ett förfarande för erkännande som bygger på en förutbestämd procedur och förutbestämda kriterier, utan kan göras från fall till fall, eventuellt av en domstol om avsaknaden av ett erkännande från den nationella lagstiftarens eller de nationella administrativa myndigheternas sida visar att det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt direktivet har överskridits.

2) I detta avseende ankommer det på den nationella domstolen att avgöra dels huruvida EQ:s uppdrag som förmyndare, förvaltare och god man har nära anknytning till socialt bistånd, dels huruvida EQ mot bakgrund av innehållet i de erbjudna tjänsterna kan erkännas som organ av social karaktär i samband med tillhandahållanden av tjänster i egenskap av förmyndare, förvaltare och god man för vuxna, dels om avsaknaden av ett erkännande från den nationella lagstiftarens eller de nationella administrativa myndigheternas sida visar att det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt direktivet har överskridits.

1 Originalspråk: italienska.

2 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

3 Se dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C?182/17, EU:C:2018:91, punkt 38).

4 Begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Förvaltningsdomstolen, Österrike) av den 3 januari 2020, B/Finanzamt Wien (C?1/20).

5 Mål C?1/20, beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 41. I de skriftliga svaren på domstolens frågor, särskilt svaret på fråga 3, har EQ gjort gällande att advokater i Belgien som

förordnas som tillfällig god man för utsatta vuxna inte är skyldiga att ta ut mervärdesskatt på ersättningen för de aktuella tjänsterna men att deras övriga advokattjänster är mervärdesskattepliktiga.

6 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 30), dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 21), och dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 34).

7 Se dom av den 21 september 2017, DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:719, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

8 Se, senast, dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 28).

9 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 28), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 22). Se, för ett liknande resonemang vad gäller tolkningen av samma bestämmelse, dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 och där angiven rättspraxis). Domstolen har konstaterat att även om en restriktiv tolkning är nödvändig innebär denna regel inte att de ord som används för att definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt eller att nämnda tolkning medför att undantagen nästan aldrig kan tillämpas i praktiken.

10 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 29), dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 41), och dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 30).

11 Se beslutet att begära förhandsavgörande, s. 3, under redogörelsen för kärandens argument.

12 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 31).

13 Se dom av den 10 september 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, punkt 61).

14 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Sjätte direktivet har med verkan från den 1 januari 2007 upphävts och ersatts av mervärdesskattedirektivet.

15 Se dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 24).

16 Se dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 42).

17 Den luxemburgska regeringens skriftliga svar, punkt 16.

18 Se dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 54).

19 Den luxemburgska regeringens skriftliga svar, punkt 14.

- 20 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 43), dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 32), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 21 Se dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 33), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 22 Se dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 51 och där angiven rättspraxis).
- 23 Se dom av den 10 september 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, punkterna 54 och 57), och dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punkterna 51 och 52).
- 24 Se dom av den 10 september 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, punkt 56), och dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punkterna 52 och 54).
- 25 Se dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike (C?492/08, EU:C:2010:348, punkterna 45 och 46).
- 26 Se dom av den 28 juli 2016, Conseil des ministres (C?543/14, EU:C:2016:605, punkt 65).
- 27 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 30), dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 21), och dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 34).
- 28 Se dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike (C?492/08, EU:C:2010:348, punkt 44).
- 29 Se dom av den 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 25), och dom av den 26 april 2012, kommissionen/Nederländerna (C?508/10, EU:C:2012:243, punkt 75).
- 30 Se dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 49).
- 31 Se dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 39), och dom av den 12 mars 2015, "go fair" Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 32 Se EQ:s svar på domstolens frågor, särskilt svaret på fråga 1.
- 33 Se dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 34 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 44), dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, punkt 35), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

35 Detta krav är föremål för avvikande uppfattningar hos käranden i det nationella målet och den luxemburgska regeringen i de skriftliga svaren på domstolens frågor. Det ankommer därför på den hänskjutande domstolen att fastställa om detta krav är uppfyllt.

36 Se, vad gäller undantaget för enbart vissa tjänster och inte andra (i den meningen att tillhandahållandet av tjänster av annat slag inte påverkar undantagets karaktär), nyligen avkunnad dom av den 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkterna 42 och 43), och dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 54).

37 Se dom av den 19 januari 1982, Becker (C-8/81, EU:C:1982:7, punkt 29).

38 Se dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 60), och dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32).

39 Se dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

40 Se dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 53).

41 Se dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkterna 52–61).

42 Se dom av den 8 oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 45 och där angiven rättspraxis).