



Datum van inontvangstneming : 13/01/2020

Zaak C-846/19**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

21 november 2019

Verwijzende rechter:

Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 november 2019

Verzoekende partij:

EQ

Verwerende partij:

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

1. Voorwerp en feiten van het geding:

- 1 EQ is advocaat in Luxemburg en oefent sinds 2004 mandaten uit krachtens de regelingen ter bescherming van handelingsonbekwame meerderjarigen (voornamelijk als curator en voogdijbeheerder).
- 2 De mandaten worden ingesteld door een rechter voor bewind- en voogdijzaken, die de mandataris een vergoeding kan toekennen, waarvan hij het bedrag of de berekeningswijze vaststelt, rekening houdend met de vermogenstoestand van de handelingsonbekwame persoon.
- 3 De règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (groothertogelijk besluit van 23 december 1982 tot vaststelling van de voorwaarden voor de aanstelling van een voogdijbeheerder; zie hierna) is in de praktijk van toepassing op alle soorten mandaten die worden verleend krachtens de regelingen ter bescherming van handelingsonbekwame meerderjarigen.

- 4 Tot in 2013 was de Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (hierna: „belastingdienst”) van mening dat deze activiteit niet was onderworpen aan de btw. Met twee belastingaanslagen van 19 januari 2018 heeft de belastingdienst deze activiteiten daarna wel aan de btw onderworpen en van EQ meer dan 70 000 EUR aan btw gevorderd voor 2014 en 2015.
- 5 EQ betwist deze btw-naheffingsaanslagen en heeft een procedure aangespannen bij de Tribunal d'arrondissement [de Luxembourg] (rechter in eerste aanleg Luxemburg, Luxemburg),

2. Toepasselijke bepalingen:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

- 6 Artikel 9 bepaalt:

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. [...]”

- 7 Artikel 132 bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

g) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend; [...]”

Groothertogelijk besluit van 23 december 1982 tot vaststelling van de voorwaarden voor de aanstelling van een voogdijbeheerder

- 8 Artikel 3 luidt:

„De rechter voor bewind- en voogdijzaken kan de voogdijbeheerder een vergoeding toekennen, waarvan hij bij een met redenen omklede beslissing het

bedrag of de berekeningswijze vaststelt, rekening houdend met de vermogenstoestand van de handelingsonbekwame persoon.

Deze vergoeding bestaat in hetzij een vast bedrag, hetzij een percentage van de inkomsten van de handelingsonbekwame persoon, hetzij een in verhouding tot de verrichte werkzaamheden vastgesteld honorarium.”

3. Standpunten van partijen

EQ

- 9 De betrokken diensten zijn geen aan de btw onderworpen economische activiteiten.
- 10 De voor het mandaat betaalde „vergoeding” is van een andere aard dan het „honorarium” van een advocaat. Deze tegenprestatie voor het mandaat is een forfaitaire vergoeding, die niet overeenstemt met de werkelijke waarde van de verrichte diensten. Om binnen de werkingssfeer van de btw te vallen, moet een dienst onder bezwarende titel worden verricht, dat wil zeggen dat de vergoeding de werkelijke tegenwaarde van de verrichte dienst, of met andere woorden de werkelijke waarde ervan, moet vormen.
- 11 EQ voert nog aan dat, op grond van het feit dat de activiteit onder bezwarende titel wordt verricht, het bedrag van de vergoeding vooraf moet worden vastgesteld volgens criteria die waarborgen dat de bedrijfskosten van de belastingplichtige worden gedekt. Aan deze criteria is in casu niet voldaan, aangezien het groothertogelijk besluit van 23 december 1982 enkel voorziet in de mogelijkheid van een vergoeding (en niet in een recht op een vergoeding) voor de voogdijbeheerder, deze vergoeding afhankelijk stelt van een individuele beslissing van de rechter voor bewind- en voogdijzaken, deze rechter ertoe verplicht rekening te houden met de vermogenstoestand van de beschermde meerderjarige en deze rechter de mogelijkheid biedt deze vergoeding vast te stellen hetzij in de vorm van een vast bedrag, hetzij in de vorm van een percentage van de inkomsten van de beschermde meerderjarige, hetzij in verhouding tot de verrichte werkzaamheden.
- 12 EQ voegt eraan toe dat, wanneer de vergoeding wordt vastgesteld in verhouding tot de verrichte werkzaamheden, het door de rechter voor bewind- en voogdijzaken toegekende uurtarief niet overeenstemt met de uurtarieven die advocaten gewoonlijk toepassen voor hun juridische dienstverlening.
- 13 EQ verzoekt om minstens een vrijstelling van btw. Hij zet uiteen dat de mandatarissen die diensten verrichten met betrekking tot de bescherming van handelingsonbekwame meerderjarigen, een sociale functie vervullen om vier redenen:

- 1/ de kosten van deze mandatarissen zijn ten laste van de handelingsonbekwame meerderjarige, zo niet van de staat indien de handelingsonbekwame meerderjarige niet over voldoende financiële middelen beschikt,
- 2/ het groothertogelijk besluit stelt de vergoeding van de mandataris vast op basis van een met redenen omklede beslissing van de rechter afhankelijk van de vermogenstoestand van de meerderjarige,
- 3/ de vergoeding is meestal forfaitair en komt slechts zelden overeen met de verrichte diensten,
- 4/ het ministerie van Justitie onderwerpt de vergoeding van de mandataris niet aan de btw om hogere kosten voor de maatschappij te voorkomen.
- 14 Of een activiteit al dan niet sociaal is, wordt bepaald door de aard ervan en niet op basis van de persoon die ze uitoefent of het beroep van wie ze uitoefent.
- 15 Het voordeel van de vrijstelling geldt niet alleen voor publiekrechtelijke lichamen, maar ook voor „andere soortgelijke instellingen uit de particuliere sector”, zonder dat enige rechtsvorm vereist of uitgesloten is. De vrijstelling kan dus van toepassing zijn op een natuurlijke persoon die bovendien het beroep van advocaat uitoefent.
- 16 Ten slotte verwijt EQ de belastingdienst schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen door vanaf 2014 zijn activiteiten op het gebied van bescherming van meerderjarigen aan de btw te hebben onderworpen, terwijl deze dienst dat gedurende de tien voorgaande jaren niet had gedaan.

Belastingdienst

- 17 Het btw-stelsel vereist niet dat de ontvangen prijs overeenkomt met de economische waarde van de verrichte dienst. Het volstaat dat een gewoon verband tussen de prijs en de dienst bestaat, zonder dat de prijs evenredig hoeft te zijn aan de waarde van de dienst. De belastingdienst herinnert eraan dat een dienst niet wordt uitgesloten van de werkingssfeer van de btw als een korting op de prijs ervan wordt toegekend, en dat er andere voorbeelden bestaan, met name advocatenhonoraria, waarbij de financiële tegenprestatie niet evenredig is aan de waarde van de verrichte dienst, maar deze dienst binnen de werkingssfeer van de btw valt (de belastingdienst vermeldt in dat verband forfaitaire honoraria, resultaatafhankelijke honoraria, honoraria die naargelang van de klant of het dossier variëren). De variabiliteit van de aan de orde zijnde vergoeding kan de diensten dus niet uitsluiten van de werkingssfeer van de btw.
- 18 Het ontbreken van een correlatie tussen de financiële tegenprestatie voor de activiteit met betrekking tot de bescherming van meerderjarigen en de honoraria voor de juridische diensten die als advocaat worden verricht, moet bovendien buiten beschouwing blijven bij de kwalificatie van de activiteit met betrekking tot

de bescherming van meerderjarigen als economische activiteit, aangezien er geen tariefregeling bestaat voor juridische diensten en de advocatenhonoraria kunnen variëren, net zoals de vergoeding van de mandataris in het kader van de beschermingsregeling voor meerderjarigen.

- 19 Aangaande de vrijstelling waarom EQ verzoekt, merkt de belastingdienst op dat EQ de betreffende wettelijke bepaling onvolledig aanhaalt, die alleen betrekking heeft op andere soortgelijke instellingen uit de particuliere sector „*waarvan de sociale aard door de bevoegde overheidsinstanties is erkend*”. Bijgevolg is de vrijstelling slechts van toepassing op bepaalde personen of entiteiten die limitatief zijn opgesomd. De vrijstelling kan niet van toepassing zijn op een persoon die het beroep van advocaat uitoefent en niet voldoet aan de voorwaarde een instelling van sociale aard te zijn. Een dergelijke persoon komt niet in aanmerking voor de vrijstelling, die een afwijking vormt van de toepassing van de btw op elke economische activiteit en daarom restrictief moet worden uitgelegd en toegepast.
- 20 Het is aan EQ om aan te tonen dat hij een instelling van sociale aard is en dat hij als zodanig door de bevoegde overheidsinstanties is erkend. Het is niet voldoende om melding te maken van een activiteit van sociale aard. Ook uit de omvang van de inkomsten van EQ uit zijn activiteit met betrekking tot de bescherming van meerderjarigen (239 46[0,00] EUR in 2014 en 302 033,50 EUR in 2015) blijkt dat zijn activiteit niet van sociale aard is.
- 21 Wat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen betreft, stelt de belastingdienst dat het in casu niet van toepassing is, omdat een onrechtmatigheid wordt begaan wanneer geen btw wordt geheven over diensten met betrekking tot de bescherming van meerderjarigen en de dienst over geen enkele manoeuvreerruimte beschikt bij de tenuitvoerlegging van de btw-regeling.

4. Beoordeling door de Tribunal:

Aard van de activiteit

- 22 EQ citeert de rechtspraak van het Hof van Justitie volgens welke „een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte individualiseerbare dienst” (arresten van 2 juni 2016, ████████ C-263/15, EU:C:2016:392 punt 26; 18 januari 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punten 25 en 26; en 2 mei 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punt 30), waaruit hij ten onrechte concludeert dat, door het gebruik van de termen „werkelijke tegenwaarde”, de waarde van de verrichte dienst gelijk moet zijn aan die van de betaalde vergoeding. Uit de omstandigheden waarom het ging in de aangehaalde rechtspraak blijkt integendeel dat het begrip „werkelijke tegenwaarde” vereist dat er een tegenwaarde bestaat, maar het bedrag ervan of de

financiële correlatie ervan met de verrichte dienst van geen belang zijn. Dienaangaande stelt de Tribunal vast dat in andere arresten is geoordeeld dat „om een dienstverrichting te kunnen aanmerken als ‚verrichting onder bezwarende titel’ – die [...] als algemene regel aan de btw is onderworpen –, er enkel een rechtstreeks verband hoeft te bestaan tussen die verrichting en de door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie” [onderlijning door de Tribunal] (arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punt 32), waarbij de nadruk ligt op het werkelijk bestaan van de tegenprestatie en niet op de kwantitatieve omvang ervan in absolute of relatieve zin.

- 23 Twee andere elementen zijn echter minder voor de hand liggend.
- 24 Wat ten eerste de rechtsbetrekking betreft in het kader waarvan de dienst wordt verricht, twijfelt de Tribunal over de draagwijdte in casu van de beoordeling van het Hof van Justitie volgens welke „een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte individualiseerbare dienst”, aangezien de beschermingsregeling voor meerderjarigen wordt gekenmerkt door een driehoeksverhouding tussen ten eerste de dienstverrichter, ten tweede de ontvanger van de diensten, te weten de beschermde meerderjarige, die vaak per definitie niet in staat is een geldige rechtsbetrekking aan te gaan en met wie de verrichter dus geen rechtsbetrekking onderhoudt, en ten derde de rechterlijke autoriteit die de dienstverrichter met een beheerstaak heeft belast en waarmee deze dienstverrichter bijgevolg een rechtsbetrekking onderhoudt. De Tribunal vraagt zich ook af welke invloed de vaststelling heeft dat de vergoeding van de dienstverrichter in sommige omstandigheden ten laste van de beschermde meerderjarige komt, maar ten laste van de staat komt wanneer deze meerderjarige in financiële moeilijkheden verkeert.
- 25 Wat ten tweede het bedrag van de financiële vergoeding betreft, wijst de Tribunal erop dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat „[h]et feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs en dus tegen een hogere of een lagere prijs dan de normale marktprijs [...] niet relevant [is] voor de kwalificatie van een handeling als een handeling onder bezwarende titel (zie in die zin arresten van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punt 22; 9 juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punt 25, en 27 maart 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punten 36 en 37)” (arrest van 2 juni 2016, ██████████, C-263/15, EU:C:2016:392, punt 45), en dat „[d]at rechtstreekse verband [tussen de dienst en de financiële vergoeding] overigens niet in twijfel [kan] worden getrokken [...] op grond van het feit dat dit bedrag [van de vergoeding] is vastgesteld op een lager niveau dan de normale marktprijs, voor zover de hoogte van die vergoeding vooraf wordt bepaald volgens duidelijk afgebakende criteria die waarborgen dat het bedrag volstaat om de bedrijfskosten van [de

dienstverrichter] te dekken (zie in die zin arresten van 29 oktober 2015, ██████████ C-174/14, EU:C:2015:733, punt 38, en 2 juni 2016, ██████████ C-263/15, EU:C:2016:392, punten 45 en 46)” (arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, punt 38). Het Hof van Justitie blijkt aldus te eisen dat het bedrag van de vergoeding voorzienbaar is en de bedrijfskosten van de dienstverrichter kan dekken. De Tribunal twijfelt over de strekking van deze voorwaarden in het licht van de regels voor de vaststelling van de vergoeding van de dienstverrichter die werkzaam is op het gebied van bescherming van meerderjarigen, zoals deze regels volgen uit het groothertogelijk besluit van 23 december 1982 tot vaststelling van de voorwaarden voor de aanstelling van een voogdijbeheerder.

26 Hoewel de in casu door EQ verrichte diensten in alle opzichten lijken op een economische activiteit, acht de Tribunal het dan ook noodzakelijk deze beoordeling te verduidelijken in de specifieke situatie van deze zaak, die wordt gekenmerkt

1/ door een driehoeksverhouding, waarbij de entiteit die de verrichter met de uitvoering van de diensten belast, niet dezelfde is als de ontvanger ervan, en waarbij de vergoeding van de verrichter al naargelang van het geval hetzij door de ontvanger van de diensten, hetzij door de staat wordt betaald, en

2/ door een mechanisme voor de vaststelling van de vergoeding van de dienstverrichter,

a) die per geval door de rechter wordt beoordeeld,

b) die altijd afhankelijk is van de vermogenstoestand van de ontvanger van de diensten, en

c) die wordt vastgesteld hetzij in de vorm van een vast bedrag, hetzij in de vorm van een deel van de inkomsten van de ontvanger van de diensten, hetzij in verhouding tot de verrichte diensten.

Gelet op dit mechanisme voor de vaststelling van de vergoeding moet worden vastgesteld dat de vergoeding niet vooraf kan worden bepaald en niet noodzakelijkerwijs in alle omstandigheden waarborgt dat de bedrijfskosten van de dienstverrichter worden gedekt.

Vrijstellingsregeling

27 De Tribunal vraagt zich allereerst af of de activiteit met betrekking tot de bescherming van meerderjarigen onder het begrip „sociale zekerheid of maatschappelijk werk” in de zin van de btw-richtlijn valt.

28 Voorts vraagt de Tribunal zich af wat er precies moet worden verstaan onder de „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend”. EQ kijkt naar de aard van de uitgeoefende activiteit zonder

rekening te houden met de rechtsvorm van de dienstverrichter, terwijl de belastingdienst stelt dat de rechtsvorm in aanmerking moet worden genomen en, ook al zegt hij dat niet uitdrukkelijk, dat de verrichters die een winsttoegmerk nastreven, moeten worden uitgesloten.

- 29 Ten slotte moet voor de toepassing van deze bepalingen meer duidelijkheid worden verkregen over het begrip „*erkenning*” van de sociale aard van de betrokken instelling. De richtlijn verwijst alleen naar een erkenning „*door de betrokken lidstaat*”, maar de erkenningsprocedure en het bevoegde orgaan worden niet gespecificeerd. De feiten in deze zaak doen onder meer de vraag rijzen of de betreffende autoriteit een rechterlijke autoriteit kan zijn en of de erkenning per geval kan worden verleend.

Beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen

- 30 De Tribunal herinnert aan het beginsel van fiscale neutraliteit dat het btw-stelsel beheerst. De btw is uiteindelijk verschuldigd door de eindverbruiker en de belastingplichtige int de btw voor rekening van de staat. De btw wordt op elke economische handeling afzonderlijk geheven en wordt periodiek door de belastingplichtige aan de staat afgedragen. Bijgevolg kon de belastingplichtige alleen btw innen op de handelingen waarvan hij wist of had moeten weten dat zij binnen de werkingssfeer van de btw vielen op het ogenblik dat zij werden verricht. Wanneer, zoals in casu, de btw-dienst de belastingplichtige na de verrichting van de betreffende handelingen meldt dat hij voornemens is af te wijken van zijn vroegere standpunt, waarbij hij deze handelingen niet aan de btw onderwierp, bevindt de belastingplichtige zich in een situatie waarin hij de btw niet heeft kunnen factureren aan de ontvanger van deze diensten, terwijl hij deze btw wel aan de staat moet afdragen. In strijd met de fiscale neutraliteit van de btw moet de belastingplichtige dus de door de staat gevorderde bedragen aan btw financieren met zijn eigen vermogen.

5. Prejudiciële vragen:

- 31 De Tribunal d’arrondissement stelt het Hof van Justitie de volgende vragen:
1. Moet het begrip „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat dit begrip mede ziet of juist niet ziet op diensten die worden verricht in het kader van een driehoeksverhouding, waarbij de dienstverrichter met deze diensten wordt belast door een entiteit die niet dezelfde is als de ontvanger van de diensten?
 2. Verschilt het antwoord op de eerste vraag naargelang de diensten al dan niet in het kader van een opdracht van een onafhankelijke rechterlijke autoriteit worden verricht?

3. Verschilt het antwoord op de eerste vraag naargelang de vergoeding van de dienstverrichter ten laste van de ontvanger van de diensten komt dan wel wordt gedragen door de staat waaraan de entiteit die de dienstverrichter met deze diensten heeft belast, haar gezag ontleent?

4. Moet het begrip „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat dit begrip mede ziet op of juist niet ziet op diensten wanneer de vergoeding voor de dienstverrichter niet wettelijk verplicht is en het te betalen bedrag van de vergoeding, wanneer zij wordt toegekend, a) per geval wordt beoordeeld, en b) altijd afhankelijk is van de vermogenstoestand van de ontvanger van de diensten, en c) wordt vastgesteld hetzij in de vorm van een vast bedrag, hetzij in de vorm van een deel van de inkomsten van de ontvanger van de diensten, hetzij in verhouding tot de verrichte diensten?

5. Moet het begrip „diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” van artikel 132, lid 1, punt g), van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat dit begrip mede ziet of juist niet ziet op diensten die worden verricht in het kader van een wettelijke regeling ter bescherming van meerderjarigen, die is onderworpen aan toezicht door een onafhankelijke rechterlijke autoriteit?

6. Moet het begrip „organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend” van artikel 132, lid 1, punt g), van richtlijn 2006/112/EG, met het oog op de erkenning van de sociale aard van de instelling, aldus worden uitgelegd dat het bepaalde eisen stelt betreffende de exploitatievorm van de dienstverrichter, of betreffende het altruïstische of winstoogmerk van de activiteit van de dienstverrichter, of, meer algemeen, dat het de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, punt g), met andere criteria of voorwaarden beperkt, of is het voldoende dat een instelling louter diensten verricht die „samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” opdat zij een instelling van sociale aard is?

7. Moet het begrip „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend” van artikel 132, lid 1, punt g), van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat een erkenningsprocedure op basis van een vooraf vastgestelde procedure en criteria is vereist, of kan de ad-hocerkenning per geval worden verleend, in voorkomend geval door een rechterlijke autoriteit?

8. Kan de met de inning van de btw belaste dienst op grond van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, van een btw-plichtige de betaling eisen van de btw over economische handelingen met betrekking tot een periode die was verstreken op het ogenblik waarop de belastingdienst heeft besloten btw te heffen, nadat deze dienst gedurende langere tijd, vóór die periode, de btw-aangiften van deze belastingplichtige had aanvaard, waarin de economische handelingen van dezelfde aard niet in de belastbare handelingen waren

opgenomen? Gelden er voor deze mogelijkheid voor de met de inning van de btw belaste dienst bepaalde voorwaarden?