Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

15. travnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Gospodarska aktivnost – Isporuke usluga uz naknadu – Članak 2. stavak 1. točka (c) i članak 9. stavak 1. – Izuzeća – Članak 132. stavak 1. točka (g) – Isporuke usluga koje su usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom – Usluge koje pruža odvjetnik u okviru ovlaštenja za zaštitu punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti – Tijelo priznato kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti”

U predmetu C-846/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio tribunal d’arrondissement (Luksemburg), odlukom od 20. studenoga 2019., koju je Sud zaprimio 21. studenoga 2019., u postupku

EQ

protiv

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

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi i J. Passer, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za luksemburšku vladu, C. Schiltz i T. Uri, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, R. Lyal i N. Gossement, a zatim R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 14. siječnja 2021.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: francuski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1. i članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe EQ i administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luxembourg) (u daljnjem tekstu: luksemburška porezna uprava) u vezi s oporezivanjem porezom na dodanu vrijednost (PDV) za obavljanje usluga koje je izvršio odvjetnik u okviru ovlaštenja za zaštitu punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti koju mu je na temelju zakona dalo nadležno pravosudno tijelo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u određuje se:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav".

4 Članak 9. stavak 1. te direktive propisuje:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću."

5 U skladu s člankom 24. stavkom 1. navedene direktive:

„‚Isporuka usluga' znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe."

6 Članak 25. Direktive o PDV-u glasi:

„Isporuka usluga može se sastojati, između ostaloga, od jedne od sljedećih transakcija:

(a) ustupanje nematerijalne imovine, bez obzira bilo ono ili ne predmetom dokumenta kojim se utvrđuje vlasništvo;

(b) obveza suzdržavanja od određenog čina ili toleriranja određenog čina ili situacije;

(c) izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona."

7 U skladu s člankom 73. te direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke."

8 Članak 131. navedene direktive, koji je jedini članak poglavlja 1., naslovljenog „Opće odredbe", glave IX., naslovljene „Izuzeća", te direktive glasi:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe."

9 Poglavlje 2. glave IX. Direktive o PDV-u, naslovljeno „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa", sadržava njezine članke 132. do 134.

10 U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (g) te direktive, države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

„isporuka usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje pružaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti".

11 Članak 133. prvi stavak točka (a) navedene direktive određuje:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju jednim od ili više sljedećih uvjeta:

(a) dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga;"

12 Članak 134. Direktive o PDV-u predviđa:

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

(b) kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u."

Luksemburško pravo

13 Člankom 4. stavkom 1. Zakona o PDV-u od 12. veljače 1979., u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje se:

„Porezni obveznik u smislu članka 2. je svaka osoba koja samostalno i redovito obavlja poslove koji se odnose na bilo koju gospodarsku aktivnost, bez obzira na svrhu ili rezultate i mjesto te aktivnosti […]"

14 Člankom 5. Zakona o PDV-u predviđeno je:

„Gospodarskom aktivnošću smatra se svaka aktivnost ostvarivanja prihoda, a posebno aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarske aktivnosti, poljoprivredne aktivnosti, aktivnosti slobodnih zanimanja i aktivnosti koje uključuju korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja trajnog prihoda."

15 Člankom 15. stavkom 1. tog zakona određeno je:

„1. ‚Isporuka usluga' znači svaka transakcija koja ne čini isporuku ni stjecanje unutar Zajednice ni uvoz robe.

Ta se transakcija može sastojati od ustupanja nematerijalne imovine, obveze suzdržavanja od određenog čina ili toleriranja određenog čina ili situacije i izvršenja usluge na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti.

[…]"

16 U skladu s člankom 44. stavkom 1. točkom (o) Zakona o PDV-u:

„U granicama i pod pretpostavkama koje će se propisati uredbom Velikog Vojvodstva, od [PDV-a] izuzimaju se:

[…]

(o) usluge i isporuka robe usko povezane sa socijalnom zaštitom, socijalnom skrbi ili javnim zdravljem koje provode subjekti javnog prava, uzajamni fondovi, javna tijela ili tijela od javnog interesa, domovi za starije i nemoćne osobe, institucije za gerontologiju ili gerijatriju, bolničke ili dobrotvorne ustanove te druge slične institucije privatnog sektora za koje su nadležna javna tijela priznala da su posvećene socijalnoj dobrobiti;

[…]"

17 Članak 3. Uredbe Velikog Vojvodstva od 23. prosinca 1982. o utvrđivanju uvjeta za određivanje zastupnika osobe lišene poslovne sposobnosti glasi:

„Sud nadležan za skrbništvo zastupniku osobe lišene poslovne sposobnosti može dodijeliti naknadu čiji iznos ili način izračuna utvrđuje obrazloženom odlukom s obzirom na imovinsko stanje osobe lišene poslovne sposobnosti.

Tu naknadu čini fiksni iznos ili udio dohotka osobe lišene poslovne sposobnosti, ili nagrada koja se utvrđuje ovisno o izvršenim zadaćama.

[…]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Osoba EQ odvjetnik je upisan od 1994. godine u odvjetničku komoru u Luxembourgu (Luksemburg). Od 2004. godine obavlja djelatnost zastupanja punoljetnih osoba u svojstvu punomoćnika, skrbnika i zastupnika osobe lišene poslovne sposobnosti.

19 Rješenjima o ponovnom razrezu PDV-a od 19. siječnja 2018., koja se odnose na godine 2014. i 2015., a koja su potvrđena odlukom od 4. lipnja 2018., luksemburška porezna uprava odredila je po službenoj dužnosti iznose PDV-a koje duguje osoba EQ za te godine, polazeći od pretpostavke da navedene aktivnosti zastupanja predstavljaju isporuke usluga koje se oporezuju PDV-om.

20 Osoba EQ je sudu koji je uputio zahtjev podnijela zahtjev za poništenje odluke od 4. lipnja 2018., ističući, među ostalim, da aktivnosti koje je tijekom spornog razdoblja obavljala u području zaštite punoljetnih osoba ne predstavljaju gospodarske aktivnosti, da su te aktivnosti u svakom slučaju izuzete od PDV-a na temelju nacionalne odredbe kojom se prenosi članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u te da je luksemburška porezna uprava priznala, od 2004. do 2013. godine, da navedene aktivnosti ne podliježu PDV-u, tako da činjenica da ih se sad podvrgne PDV-u u odnosu na godine 2014. i 2015. predstavlja povredu načela legitimnih očekivanja.

21 Osim toga, osoba EQ tvrdi da je stajalište luksemburške porezne uprave protivno onom Ministarstva pravosuđa (Luksemburg), koje preuzima teret plaćanja nagrada za rad zastupnika zaduženih za zaštitu punoljetnih osoba kad one nemaju osnovna sredstva za život, i koje priznaje da plaćanja primljena po toj osnovi ne podliježu PDV-u.

22 Luksemburška porezna uprava osporava te argumente. S tim u svezi ističe, s jedne strane, da isporuke usluga koje je osoba EQ pružila u području zaštite punoljetnih osoba doista predstavljaju gospodarsku aktivnost s obzirom na to da osoba EQ pruža te usluge u okviru svoje profesionalne djelatnosti kao odvjetnika i da iz toga ostvaruje značajan prihod. S druge strane, navedene usluge u okolnostima ovog slučaja ne mogu biti izuzete od poreza na temelju nacionalne odredbe kojom se prenosi članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u s obzirom na to da se na izuzeće predviđeno u tom članku ne može pozvati osoba koja obavlja odvjetničku djelatnost i ne ispunjava uvjet da je tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti.

23 Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da potrebe punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti, odnosno osoba čije su mentalne sposobnosti smanjene zbog bolesti, nemoći ili slabljenja zbog starosti, zadovoljavaju različiti sustavi zaštite, među kojima su privremeno zastupanje i skrbništvo, kojima se omogućuje savjetovanje, nadzor ili zastupanje tih osoba u građanskopravnim poslovima i kojima se trećim osobama dodjeljuju ovlasti upravljanja i zastupanja. Rezultat uspostave tih sustava zaštite mogu biti poseban zastupnik kojeg imenuje sud nadležan za skrbništvo do donošenja odluke o sustavu zaštite koji treba uspostaviti, kao i zastupnik imenovan *ad hoc* u slučaju sukoba interesa. U praksi, privremeni zastupnici, skrbnici, posebni zastupnici i *ad hoc* zastupnici biraju se ponajprije među članovima obitelji, ali i među ostalim osobama, kao što su odvjetnici.

24 Navedeni sud najprije navodi, glede pitanja predstavljaju li predmetne aktivnosti gospodarske aktivnosti, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, koje se obavljaju uz naknadu, u smislu njezina članka 2. stavka 1. točke (c), da naknade iz članka 3. Uredbe Velikog Vojvodstva od 23. prosinca 1982. o utvrđivanju uvjeta za određivanje zastupnika osobe lišene poslovne sposobnosti doista podrazumijevaju financijsku protučinidbu u odnosu na te aktivnosti.

25 Međutim, iako su usluge pružene u ovom slučaju u svakom pogledu slične gospodarskoj aktivnosti, sud koji je uputio zahtjev pita se, s jedne strane, o dosegu ocjene, u sudskoj praksi Suda (vidjeti, osobito, presudu od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, t. 32.), prema kojoj je isporuka usluga oporeziva jedino ako između pružatelja i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojega se izmjenjuju uzajamne činidbe. Naime, u području zaštite punoljetnih osoba postoji trostrani odnos između pružatelja usluga, korisnika, odnosno štićene punoljetne osobe, i pravosudnog tijela koje je tom pružatelju usluga dodijelilo zadaću skrbništva. U tom bi pogledu mogla imati utjecaj i činjenica da, u slučaju da štićena punoljetna osoba o kojoj je riječ nema osnovna sredstva za život, naknadu pružatelju usluga plaća država.

26 S druge strane, što se tiče iznosa naknade, iako iz sudske prakse Suda proizlazi da je nevažno to što se gospodarska transakcija izvršava po cijeni nižoj od cijene troška, čini se da iz te sudske prakse proizlazi i to da naknada treba biti unaprijed utvrđena i pokriti troškove rada pružatelja usluga (vidjeti, među ostalim, presudu od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, t. 38.). U ovom slučaju naknadu pružatelju usluga određuje nadležni sud u svakom slučaju zasebno, uvijek ovisno o financijskoj situaciji korisnika, tako da se ta naknada ne određuje unaprijed i njome se u svim okolnostima nužno ne jamči pokrivanje troškova rada koje snosi taj pružatelj usluga.

27 Nadalje, glede pitanja jesu li predmetne aktivnosti izuzete od PDV-a, sud koji je uputio zahtjev mora ispitati, s jedne strane, jesu li te aktivnosti obuhvaćene pojmom „socijaln[a] skrb i socijaln[a] zaštit[a]" u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u i, s druge strane, može li se na osobu EQ primijeniti pojam „tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti" u smislu te odredbe, te u skladu s kojim postupkom i koje tijelo treba provesti to priznavanje.

28 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev pita se o primjenjivosti načela zaštite legitimnih očekivanja na predmetni slučaj. U tom kontekstu među ostalim ističe da, kada luksemburška porezna uprava nakon provođenja predmetnih transakcija obavijesti poreznog obveznika da namjerava odstupiti od prijašnjeg stajališta prema kojem te transakcije ne podliježu PDV-u, porezni obveznik dolazi u situaciju u kojoj nije mogao naplatiti PDV korisnicima tih usluga. Porezni obveznik tada je dužan platiti iznose koje država traži na ime PDV-a iz vlastitih sredstava.

29 U tim je okolnostima tribunal d'arrondissement (Općinski sud, Luksemburg) prekinuo postupak i uputio Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li pojam gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da obuhvaća ili isključuje pružanje usluga u okviru trostranog odnosa u kojem je pružatelja usluga za te usluge zadužilo tijelo koje nije ujedno korisnik usluga?

2. Mijenja li se odgovor na prvo pitanje ovisno o tome pružaju li se usluge u okviru zadaće koju je povjerilo neovisno pravosudno tijelo?

3. Mijenja li se odgovor na prvo pitanje ovisno o tome snosi li naknadu pružatelja usluga korisnik usluga ili je snosi država u kojoj se nalazi tijelo koje je pružatelja usluga zadužilo za njihovo pružanje?

4. Treba li pojam gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da obuhvaća ili isključuje pružanje usluga ako naknada pružatelja usluga nije zakonski obvezna, a njezin [iznos], ako se dodjeljuje, […] podliježe ocjeni koja se provodi u svakom slučaju zasebno, […] uvijek ovisi o imovinskom stanju korisnika usluga i […] utvrđuje se kao paušalni iznos, udio dohotka korisnika usluga ili ovisno o obavljenim uslugama?

5. Treba li pojam ‚isporuka usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu' iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da obuhvaća ili isključuje usluge koje se obavljaju u okviru sustava zaštite punoljetnih osoba (lišenih poslovne sposobnosti) koji je utvrđen zakonom i podliježe nadzoru neovisnog pravosudnog tijela?

6. Treba li pojam ‚tijela koja se […] priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti' iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da se njime, u svrhu priznavanja tijela kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti, utvrđuju određeni zahtjevi u pogledu oblika poslovanja pružatelja usluga ili u pogledu altruističke svrhe aktivnosti pružatelja usluga ili svrhe da ostvaruje dobit ili, općenitije, na način da drugim kriterijima ili uvjetima ograničava

područje primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) ili je samo izvršavanje usluga ‚povezan[ih] uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu' dovoljno da se predmetno tijelo smatra tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti?

7. Treba li pojam ‚tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti' iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da zahtijeva proces priznavanja koji se temelji na unaprijed utvrđenom postupku i kriterijima ili se priznavanje može izvršiti *ad hoc* u svakom slučaju zasebno, a po potrebi ga može izvršiti pravosudno tijelo?

8. Omogućuje li načelo zaštite legitimnih očekivanja kako se tumači u sudskoj praksi Suda […] da uprava odgovorna za naplatu PDV-a zahtijeva od poreznog obveznika plaćanje PDV-a na ekonomske transakcije koje se odnose na razdoblje koje je završilo prije nego što je uprava donijela odluku o oporezivanju, nakon što je ta uprava prije tog razdoblja dulje vrijeme prihvaćala prijave PDV-a navedenog poreznog obveznika u kojima se ekonomske transakcije iste prirode nisu nalazile među oporezivim transakcijama? Je li ta mogućnost u korist uprave odgovorne za naplatu PDV-a ograničena određenim uvjetima?

O prethodnim pitanjima

Prvo, drugo, treće i četvrto pitanje

30 Svojim prvim, drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da gospodarsku aktivnost, u smislu ove odredbe, predstavlja pružanje usluga u korist punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti s ciljem njihove zaštite u građanskopravnim poslovima, a čije je obavljanje povjereno pružatelju usluga na temelju zakona i čija se naknada utvrđuje na paušalnoj osnovi ili na temelju procjene od slučaja do slučaja, osobito uzimajući u obzir financijsku situaciju osobe lišene poslovne sposobnosti, pri čemu tu naknadu može pokriti država u slučaju da ta osoba nema osnovna sredstva za život.

31 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se, iako je točno da je Direktivom o PDV-u dodijeljeno vrlo široko područje primjene PDV-a, taj porez odnosi samo na gospodarske djelatnosti (presuda od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 24. i navedena sudska praksa).

32 S tim u svezi Sud je istaknuo da se aktivnost može smatrati gospodarskom aktivnošću u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u samo ako odgovara jednoj od transakcija iz članka 2. stavka 1. te direktive (presuda od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 21.).

33 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u o oporezivim transakcijama, PDV-u podliježu, među ostalim, isporuke usluga koje na državnom području države članice uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav. Nadalje, „porezni obveznik" je, na temelju članka 9. stavka 1. prvog podstavka navedene direktive, svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 21.).

34 Stoga valja utvrditi, kao prvo, obavljaju li se aktivnosti poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje je sud koji je uputio zahtjev kvalificirao kao isporuke usluga u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, uz naknadu, kao što se to zahtijeva tom odredbom.

35 Iako je naposljetku na sudu koji je uputio zahtjev da provede tu provjeru, ipak je na Sudu da mu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se pred njim vodi (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2020., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, t. 27.).

36 S tim u svezi, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, kvalificiranje određene transakcije kao transakcije uz naknadu moguće je jedino u slučaju postojanja izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presuda od 29. listopada 2015., Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 32.).

37 U ovom slučaju iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je osoba EQ stvarno primila isplate u okviru izvršavanja naloga za upravljanje i zastupanja za koje je bila zadužena.

38 Međutim, taj sud ističe, kao prvo, da pružanje navedenih usluga osobi EQ nisu povjerili njihovi korisnici, nego tijelo nadležno na temelju propisa čija je svrha zaštita punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti u građanskopravnim poslovima.

39 Sud je već utvrdio kako činjenica da se dotična djelatnost sastoji od obavljanja funkcija koje su propisane i uređene zakonom, u općem interesu, nije relevantna za ocjenu predstavlja li ta djelatnost isporuke usluga obavljene uz naknadu (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 42.). Naime, članak 25. točka (c) Direktive o PDV-u izričito propisuje da se isporuka usluga može sastojati od izvršenja usluge na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona.

40 Glede, kao drugo, relevantnosti, u tom kontekstu, okolnosti da, u slučaju da korisnici usluga o kojima je riječ u glavnom postupku nemaju osnovna sredstva za život, njihovu naknadu može pokriti država, valja podsjetiti na to da, kako bi se moglo smatrati da je isporuka usluga izvršena „uz naknadu" u smislu Direktive o PDV-u, nije nužno, kao što to proizlazi i iz članka 73. te direktive, da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezina primatelja, nego se ona može dobiti i od treće osobe (vidjeti u tom smislu presudu od 27. ožujka 2014., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 34.).

41 Kao treće, kad je riječ o načinima na koje se određuje naknada za pružanje usluga poput onih koje je izvršila osoba EQ, iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev, kao i iz pisanih odgovora koje su podnijeli osoba EQ i luksemburška vlada nakon pitanja koja je u tom pogledu postavio Sud, a osnovanost koje je na tom sudu da provjeri, proizlazi da tu naknadu, na temelju ocjene u svakom slučaju zasebno, uzimajući u obzir financijsku situaciju osobe lišene poslovne sposobnosti, određuje nadležno pravosudno tijelo na zahtjev pružatelja usluga, koji mora redovito izvještavati to tijelo o svojim transakcijama. Nadalje, iz toga proizlazi da se ona općenito sastoji od paušalnog iznosa za tekuće upravljanje poslovima osoba lišenih poslovne sposobnosti i, ovisno o slučaju, od iznosa za dodatne usluge, određenog načelno na osnovi satnice, pri čemu tako dodijeljena naknada ne odgovara nužno u svakom slučaju stvarnoj vrijednosti isporučene usluge.

42 U tom kontekstu valja podsjetiti, s jedne strane, da činjenica da se naknada za predmetne isporuke usluga isplaćuje u obliku paušala ne može utjecati na izravnu vezu koja postoji između obavljene isporuke usluga i primljene naknade (vidjeti u tom smislu presudu od 27. ožujka 2014., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 37.).

43 S druge strane, činjenica da je gospodarska transakcija obavljena uz višu ili nižu cijenu od cijene koštanja i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu jer takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između isporuka usluga

koje su obavljene ili koje treba obaviti i protučinidbe koja je primljena ili koja se treba primiti, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 45. i 46. i navedenu sudsku praksu).

44 Osim toga, određivanje naknade kao što je upravo opisano, a koje se provodi dok dotični pružatelj usluga izvršava svoje aktivnosti i podnosi povezane račune nadležnom pravosudnom tijelu, nipošto ne sprječava zaključak da je tako utvrđen iznos unaprijed određen prema dobro utvrđenim kriterijima, u skladu sa sudskom praksom navedenom u prethodnoj točki ove presude, pod uvjetom da su načini tog određivanja predvidljivi i da se osigura da će taj pružatelj usluga načelno primiti naknadu za te usluge.

45 S obzirom na prethodno navedeno, nije dakle razvidno da okolnosti koje je istaknuo sud koji je uputio zahtjev dovode u sumnju da su isporuke usluga o kojima je riječ u glavnom postupku obavljene uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

46 S obzirom na to utvrđenje, važno je, kao drugo, da su isporuke usluga o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćene pojmom „gospodarska aktivnost” u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u.

47 Pojam „gospodarska aktivnost” je u članku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive o PDV-u definiran na način da obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne aktivnosti te aktivnosti samostalnih profesija. Iz sudske prakse Suda proizlazi da ta definicija pokazuje da je područje primjene pojma „gospodarska aktivnost” široko kao i objektivan karakter tog pojma, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima. Aktivnost se stoga općenito kvalificira kao gospodarska ako je kontinuirane naravi i ako se obavlja za naknadu koju prima osoba koja je obavila transakciju (presuda od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 34. i navedena sudska praksa).

48 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se utvrdilo je li isporuka usluge obavljena za takvu naknadu da se ta aktivnost mora kvalificirati kao gospodarska aktivnost, valja analizirati sve okolnosti u kojima je ona izvršena (presuda od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 29.).

49 S tim u svezi, kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev, relevantan čimbenik može biti pitanje je li visina naknade određena prema kriterijima koji jamče da je ta naknada dovoljna za pokrivanje troškova rada pružatelja usluge (vidjeti u tom smislu presudu od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, t. 38. i navedenu sudsku praksu), kao što to mogu biti, općenito, iznos prihoda, kao i drugi elementi, kao što je broj klijenata (presuda od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 31.).

50 S obzirom na činjenične elemente koje je naveo sud koji je uputio zahtjev, očito je da je djelatnost koju obavlja osoba EQ kontinuirane naravi. Osim toga, kao što to proizlazi iz točke 45. ove presude, čini se također utvrđenim da se aktivnost osobe EQ obavlja uz naknadu. Međutim, sud koji je uputio zahtjev objašnjava da u tom pogledu ima dvojbe u vezi s činjenicom da usluge koje pruža taj pružatelj nisu nužno u svim okolnostima plaćene na način kojim bi se zajamčilo pokriće troškova rada koje je imao.

51 Okolnost da svaka usluga, pojedinačno razmatrana, nije plaćena prema razini koja odgovara troškovima koje je uzrokovala nije dovoljna kako bi se dokazalo da cjelokupna aktivnost nije plaćena prema kriterijima kojima se osigurava pokriće troškova rada pružatelja usluge.

52 U ovom slučaju, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, očito je da se glavni predmet razlikuje od predmeta u kojima su donesene presude od 29. listopada 2009., Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, t. 50.) i od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van

Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, t. 33.), u kojima je utvrđeno da ne obavljaju gospodarsku djelatnost jer su, među ostalim, doprinosi koje su uplatili korisnici predmetnih usluga namijenjeni pokrivanju samo malog udjela u ukupnim troškovima rada koje je imao pružatelj usluga.

53 Naime, čini se da ništa u glavnom postupku ne upućuje na to da je razina prihoda koji je osoba EQ ostvarila od svoje aktivnosti nedostatna u odnosu na njezine troškove rada. Osim toga, rezultati odnosne aktivnosti ne mogu sami po sebi biti odlučujući za potrebe analize gospodarskog karaktera predviđene aktivnosti iz točke 48. ove presude, s obzirom na to da se ta analiza mora provesti uzimajući u obzir sve uvjete u kojima se ta djelatnost obavlja (vidjeti po analogiji presudu od 26. rujna 1996., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, t. 29.).

54 Slijedom toga, nije razvidno, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, da aktivnost koju obavlja osoba EQ nije gospodarske naravi.

55 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo, drugo, treće i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da su isporuke usluga – koje se obavljaju u korist punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti s ciljem njihove zaštite u građanskopravnim poslovima, a čije obavljanje je povjereno pružatelju usluga na temelju zakona i čija se naknada utvrđuje na paušalnoj osnovi ili na temelju procjene svakog slučaja zasebno, osobito uzimajući u obzir financijsku situaciju osobe lišene poslovne sposobnosti, pri čemu tu naknadu može pokriti država u slučaju da ta osoba nema osnovna sredstva za život – gospodarska aktivnost u smislu te odredbe, kada se one obavljaju naplatno, pružatelj usluga od njih ostvaruje prihode na kontinuiranoj osnovi te se ukupna razina naknade za tu aktivnost određuje prema kriterijima kojima se jamči pokriće troškova rada koje je taj pružatelj usluga imao.

Peto, šesto i sedmo pitanje

56 Svojim petim, šestim i sedmim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u tumačiti na način da, s jedne strane, „isporuka usluga usko povezanih s socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom" znači isporuka usluga punoljetnim osobama lišenim poslovne sposobnosti s ciljem njihove zaštite u građanskopravnim poslovima i, s druge strane, da odvjetnik koji pruža takve usluge može, u okviru djelatnosti koju obavlja, u smislu Direktive o PDV-u, biti priznat kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti.

57 Najprije treba napomenuti da se uvjeti korišteni za utvrđivanje izuzećâ iz članka 132. Direktive o PDV-u trebaju strogo tumačiti jer ona predstavljaju iznimke od općeg načela da se PDV obračunava na sve isporuke usluga koje je porezni obveznik obavio uz naplatu. Međutim, tumačenje tih izraza mora poštovati zahtjeve načela fiskalne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a i biti u skladu s ciljevima koji se nastoje postići navedenim izuzećima. Stoga to pravilo strogog tumačenja ne znači da uvjete korištene za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka (presuda od 12. ožujka 2015., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 17.).

58 Kao što proizlazi iz teksta članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, izuzeće koje je propisano tom odredbom primjenjuje se na isporuke usluga i robe koje su, s jedne strane, „usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu" i, s druge strane, koje „pružaju subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti".

59 Kad je riječ, kao prvo, o uvjetu prema kojem isporuke usluga moraju biti usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, treba ga tumačiti s obzirom na članak 134. točku (a) Direktive o PDV-u, koji u svakom slučaju zahtijeva da isporuke robe ili usluga o kojima je riječ budu nužne za obavljanje transakcija obuhvaćenih socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom (vidjeti u tom smislu presudu od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 31.).

60 U ovom slučaju iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da se isporuke usluga o kojima je riječ u glavnom postupku obavljaju na temelju različitih sustava predviđenih luksemburškim pravom kojima se želi pružiti potporu punoljetnim osobama lišenim poslovne sposobnosti u građanskopravnim poslovima, s obzirom na to da se poslovna nesposobnost tih osoba može utvrditi u slučaju promjene njihovih mentalnih sposobnosti zbog bolesti, nemoći ili slabljenja zbog starosti. U skladu s tim sustavima, za treću osobu zadužen je sud nadležan za izdavanje naloga za upravljanje i, prema potrebi, zastupanje osobe lišene poslovne sposobnosti u građanskopravnim poslovima i upravljanje njezinom imovinom. U tu svrhu mogu biti ovlašteni, među ostalim, članovi obitelji osobe lišene poslovne sposobnosti, socijalni radnici, neprofitne udruge ili odvjetnici.

61 Konkretnije, iz pisanih odgovora koje su podnijeli osoba EQ i luksemburška vlada na pitanja koja je s tim u svezi postavio Sud proizlazi da je, kad je odvjetnik na taj način ovlašten, takav odvjetnik općenito pozvan da u korist osobe lišene poslovne sposobnosti pruža više usluga, kao što su sažete u točkama 52. do 57. mišljenja nezavisnog odvjetnika, koje istodobno uključuju usluge koje se odnose na građanskopravne poslove čiji je cilj upravljanje tekućim poslovima i imovinom osobe lišene poslovne sposobnosti te na usluge pravne naravi.

62 Iako Direktiva o PDV-u ne sadržava nikakvu definiciju pojma „socijalna skrb i socijalna zaštita”, koji se koristi, među ostalim, u njezinu članku 132. stavku 1. točki (g), Sud je već presudio da su načelno usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom u smislu te odredbe pružanje skrbi i pomoći u kući koje pruža služba za ambulantnu skrb fizički ili ekonomski ovisnim osobama (vidjeti u tom smislu presudu od 10. rujna 2002., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, t. 44.).

63 Isto tako, takvima se također moraju smatrati isporuke usluga osobama koje su u stanju mentalne ovisnosti i koje su namijenjene njihovoj zaštiti u građanskopravnim poslovima ako te osobe to same ne mogu bez dovođenja u opasnost svojih financijskih ili drugih interesa, pri čemu su upravo zbog te opasnosti bile lišene poslovne sposobnosti.

64 Naime, kao što je to u biti također istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 63. i 64. svojeg mišljenja, s obzirom na to da te usluge služe ublažavanju takve opasnosti time što omogućuju da se konkretnim aktivnostima svakodnevnog života navedenih osoba, uključujući financijske djelatnosti, upravlja s potrebnim oprezom, one su nužne da ih se zaštiti od radnji koje mogu biti štetne ili čak dovesti u opasnost dostojanstvo njihova života.

65 Slijedom toga, isporuke usluga u korist punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti, s ciljem njihove zaštite u građanskopravnim poslovima, obuhvaćene su pojmom „usluge usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom” u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

66 S druge strane, u slučaju da te usluge isporučuje pružatelj usluga koji u okviru ovlaštenja iz točke 60. ove presude obavlja i općenite djelatnosti pravne, financijske ili druge pomoći ili savjetovanja, poput onih koje mogu biti povezane s posebnim kompetencijama odvjetnika, financijskog savjetnika ili zastupnika za nekretnine, valja pojasniti da isporuke usluga koje se obavljaju u okviru potonjih aktivnosti nisu načelno obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, čak i ako ih se obavlja u okviru pomoći dodijeljene osobi lišenoj poslovne sposobnosti. Naime, uzimajući u obzir usko tumačenje koje se mora primijeniti na to izuzeće, takve se transakcije ne mogu smatrati neophodnima i usko povezanima sa socijalnom skrbi.

67 To utvrđenje također se nameće s ciljem poštovanja načela porezne neutralnosti, koje je posebno izraženo u članku 134. točki (b) Direktive o PDV-u, a kojemu se protivi to da se sa sličnim uslugama koje su u međusobnom tržišnom natjecanju za potrebe PDV-a postupa različito (vidjeti u tom smislu presudu od 4. svibnja 2017., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, t. 35.). To bi načelo bilo povrijeđeno ako bi – u slučaju kada pružatelji usluga ovlašteni za pružanje zaštite, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, ne izvršavaju samo transakcije svojstvene zaštiti osoba koje su lišene poslovne sposobnosti, nego i transakcije slične onima koje su izvršene izvan tih ovlaštenja – potonje transakcije bile izuzete od PDV-a samo zato što su obavljene u okviru izvršavanja tih ovlaštenja.

68 Kao drugo, kad je riječ o uvjetu prema kojem isporuke usluga, kako bi bile izuzete, moraju pružati tijela javnog prava ili druga tijela koja dotična država članica priznaje kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti, nesporno je da osoba EQ, odvjetnik upisan u odvjetničku komoru Luksemburga, nije obuhvaćena pojmom „subjekt javnog prava", tako da se može koristiti predmetnim izuzećem samo ako bi se moglo smatrati da je obuhvaćena pojmom „druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti", u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

69 Člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u ne pojašnjavaju se ni uvjeti ni načini priznavanja tijela koja nisu subjekti javnog prava kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti. Stoga je, načelno, zadaća nacionalnog prava svake države članice da propiše pravila u skladu s kojima se takvo priznanje može dodijeliti takvim subjektima, glede čega države članice raspolažu diskrecijskom ocjenom (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 32. i 34.).

70 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da nacionalna tijela prilikom priznanja da je tijelo – koje nije tijelo javnog prava – posvećeno socijalnoj dobrobiti moraju, u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova, uzeti u obzir više elemenata. Među njima se mogu nalaziti i posebne odredbe, bilo da su nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog, poreznog ili socijalnog karaktera, od općeg interesa u vezi s djelatnostima dotičnog poreznog obveznika, činjenica da je drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti već odobreno slično priznanje kao i činjenica da troškove isporuka o kojima je riječ u velikoj mjeri mogu snositi zavodi za zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite, osobito kada privatni operatori održavaju ugovorne odnose s tim subjektima (presuda od 8. listopada 2020., Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 44.).

71 Samo ako država članica nije poštovala granice svoje diskrecijske ovlasti porezni obveznik može se pozvati na izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u kako bi se usprotivio nacionalnom propisu koji nije u skladu s tom odredbom. U tom je slučaju na nacionalnom sudu da utvrdi, s obzirom na sve relevantne elemente, je li porezni obveznik priznat kao posvećen socijalnoj dobrobiti, u smislu navedene odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 28. i 32.), kao što je to naveo i nezavisni odvjetnik u točkama 114. do 119. svojeg mišljenja.

72 U ovom slučaju, s obzirom na pitanja suda koji je uputio zahtjev, valja istaknuti, kao prvo, da primjena izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u ne samo da je uvjetovana time da su predmetne isporuke usluga posvećene socijalnoj dobrobiti, nego je i ograničena na isporuke usluga koje obavljaju tijela priznata kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti, kao što je to navedeno u točki 58. ove presude. Međutim, bilo bi nespojivo s propisivanjem tog dvostrukog zahtjeva da se državama članicama omogući da privatne subjekte s ciljem ostvarivanja dobiti kvalificiraju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti samo zato što ti subjekti pružaju i usluge koje su posvećene socijalnoj dobrobiti (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., C-543/14, EU:C:2016:605, t. 61. i 63.).

73 Kao drugo, činjenica da je predmetni pružatelj usluga fizička osoba i da svojom aktivnošću ostvaruje profit nije presudna za njegovo priznavanje kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u. Naime, Sud je već presudio da je pojam „tijela koja se priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti" u načelu dovoljno širok da obuhvati i privatne subjekte s ciljem ostvarivanja dobiti, uključujući fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost, s obzirom na to da su ta tijela također individualizirani subjekti koji obavljaju posebnu funkciju (vidjeti u tom smislu presude od 7. rujna 1999., Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, t. 17. i 18., od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska, C-492/08, EU:C:2010:348, t. 36. i 37. i od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 57.).

74 Osim toga, iz informacija dostavljenih Sudu ne proizlazi da se Veliko Vojvodstvo Luksemburg pozvalo na mogućnost, predviđenu u članku 133. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, da odbije, među ostalim, dodijeliti izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (g) te direktive tijelima čiji je cilj sustavno ostvarenje dobiti, tako da ta država članica poreznom obvezniku koji želi odobrenje takvog izuzeća ne može prigovoriti zbog eventualnog nastojanja da postigne takav cilj.

75 Naime, takvo ograničenje pravila o postupanju kao s osobama koje nisu porezni obveznici samo je eventualno te se država članica koja je propustila poduzeti potrebne mjere u tu svrhu ne može pozvati na svoj propust kako bi poreznom obvezniku odbila priznati izuzeće na koje on ima pravo na temelju Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 10. rujna 2002., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, t. 60.). Primjena navedenog ograničenja u tom slučaju mogla bi, osim toga, povrijediti načelo porezne neutralnosti koje dovodi do različitog tretiranja u području PDV-a usluga iz članka 132. stavka 1. točke (g) te direktive ovisno o tome imaju li subjekti koji ih pružaju cilj stjecanja dobiti (vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 42.).

76 Kao treće, iako, u svrhu priznavanja pružatelja usluge kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti, oblik poslovanja koji je odabrao pružatelj usluga nije irelevantan s obzirom na to da se ne može pokazati nespojivim s kvalifikacijom kao „tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti", države članice ipak ne mogu odbiti takvo priznavanje bez preciznog ispitivanja konkretnih okolnosti slučaja, kako bi se provjerilo može li se pomoću njih utvrditi da je djelatnost takvog pružatelja usluga posvećena socijalnoj dobrobiti, tako da, ako je ta posvećenost socijalnoj dobrobiti utvrđena i pod uvjetom da taj pružatelj usluga isporučuje usluge usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom, one potpadaju pod izuzeće predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u.

77 Konkretno, kad je riječ o okolnosti da je u ovom slučaju predmetne usluge isporučio odvjetnik upisan u odvjetničku komoru, valja istaknuti da je Sud doista presudio da se, s obzirom na opće ciljeve i nestalnost eventualnog bavljenja socijalnom skrbi, kategorija odvjetničke struke u cjelini ne može smatrati posvećenom socijalnoj dobrobiti (presuda od 28. srpnja 2016., Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., C-543/14, EU:C:2016:605, t. 62.).

78 Međutim, iz te sudske prakse ne proizlazi da porezni obveznik koji obavlja transakcije usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom može u svim okolnostima *a priori* biti isključen iz mogućnosti da mu se prizna status tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti samo zato što pripada profesionalnoj kategoriji definiranoj u prethodnoj točki, bez ispitivanja obavlja li svoju djelatnost u uvjetima koji opravdavaju priznanje kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u. Takav bi pristup, osim toga, mogao biti protivan načelu porezne neutralnosti, kao što je to u biti istaknuo i nezavisni odvjetnik u točkama 90. i 95. svojeg mišljenja.

79 Naime, iako se kategorija odvjetničke struke općenito ne može okarakterizirati kao da je posvećena socijalnoj dobrobiti, nije isključeno da u konkretnom slučaju odvjetnik koji pruža usluge usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom dokazuje trajnu obvezu socijalnog osiguranja te se,

s obzirom na elemente koje treba uzeti u obzir radi utvrđivanja da je njegova djelatnost posvećena socijalnoj dobrobiti, ne razlikuje od drugih fizičkih ili pravnih osoba koje pružaju takve usluge samo na temelju činjenice da je upisan u odvjetničku komoru.

80 U takvom slučaju, samo svojstvo odvjetnika pružatelja usluga isključivo je formalni element koji ne može dovesti u pitanje posvećenost njegove djelatnosti socijalnoj dobrobiti.

81 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita, s obzirom na sve druge relevantne okolnosti koje obilježavaju spor koji se pred njim vodi, je li Veliko Vojvodstvo Luksemburg prekoračilo granice svoje diskrecijske ovlasti time što nije predvidjelo mogućnost da se pružatelja usluga koji se nalazi u situaciji poput one tužitelja u glavnom postupku prizna, u svrhe svoje djelatnosti, kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti. Samo ako je ta država članica prekoračila te granice, sud koji je uputio zahtjev dužan je sam dodijeliti takvo priznanje u odnosu na razdoblje o kojem je riječ u glavnom postupku, ne primjenjujući, ovisno o slučaju, materijalne ili postupovne odredbe nacionalnog prava koje sprečavaju to priznavanje.

82 S obzirom na navedeno, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, valja primijetiti da se, pod uvjetom da taj sud to provjeri, čini da je nekoliko elemenata sadržanih u spisu kojim raspolaže Sud u određenoj mjeri relevantno za ispitivanje je li tužitelj u glavnom postupku, unatoč svojem svojstvu odvjetnika, dokazao da se tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku bavio socijalnom skrbi kao stalnom djelatnošću.

83 S jedne strane, u tom se pogledu može prihvatiti okolnost da je dotična osoba obavljala svoje aktivnosti, od kojih se u svakom slučaju čini da je jedna od stranaka posvećena socijalnoj dobrobiti, u okviru ovlaštenja za zaštitu koja joj je na temelju različitih sustava zaštite predviđenih luksemburškim pravom povjerilo pravosudno tijelo koje također nadzire njihovo izvršenje. Naime, takva okolnost ne upućuje samo na to da je dotični pružatelj usluga dužan obavljati te transakcije u skladu s posebnim zakonodavnim odredbama predviđenima u luksemburškom pravu s tim u svezi, nego i da može intervenirati tek nakon što nadležno pravosudno tijelo donese izričitu odluku o imenovanju osoba zaduženih za pružanje usluga u području socijalne skrbi i socijalne zaštite.

84 S druge strane, može biti relevantna i okolnost da je naknada za predmetne transakcije uvijek određena pod nadzorom tog pravosudnog tijela (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 38.) i da tu naknadu može pokriti država u slučaju da korisnik nema osnovna sredstva za život.

85 Također valja podsjetiti na to da je Sud već presudio, u slučaju medicinske sestre koja upravlja jednočlanim društvom i koja se poziva na izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, kako država članica može načelno zahtijevati, a da pritom ne prekorači diskrecijsku ovlast koja joj je dodijeljena u tom kontekstu, da zdravstvene i farmaceutske troškove takvog poreznog obveznika u cijelosti ili djelomično snose zakonom predviđena tijela za socijalnu zaštitu i socijalnu skrb u barem dvije trećine slučajeva, da bi se taj pružatelj usluga mogao priznati kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti (vidjeti, po analogiji, presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 10. i t. 35. do 37.).

86 Isto tako, ništa se ne protivi tomu da dotična država članica dodjelu takvog priznavanja podvrgne uvjetu da pružatelj usluga poduzme određene postupovne radnje u tu svrhu s obzirom na to da takve radnje mogu predmetnim tijelima omogućiti da provjere je li taj pružatelj usluga posvećen socijalnoj dobrobiti. Međutim, čini se da, glede izuzeća predviđenog nacionalnom odredbom kojom se prenosi članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u, luksemburško pravo ne propisuje takve radnje, što je pak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

87 Primjena takvih uvjeta mora, međutim, biti u skladu s načelom porezne neutralnosti. Stoga će u glavnom postupku biti potrebno provjeriti jesu li drugi porezni obveznici, uključujući neprofitne udruge, već dobili slično priznanje u okolnostima sličnima onima koje obilježavaju situaciju tužitelja u glavnom postupku, što je aspekt o kojem potonji i luksemburška vlada u svojim pisanim odgovorima na pitanja Suda zauzimaju različita stajališta.

88 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na peto, šesto i sedmo pitanje valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, s jedne strane, „isporuka usluga usko povezanih s socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom" znači isporuka usluga punoljetnim osobama lišenim poslovne sposobnosti s ciljem njihove zaštite u građanskopravnim poslovima i, s druge strane, da odvjetnik koji pruža takve usluge može, u svrhu svojeg poslovanja i u granicama navedenih usluga, biti priznat kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti, pri čemu pak takvo priznanje mora dodijeliti pravosudno tijelo samo ako je dotična država članica odbijanjem takvog priznanja prekoračila granice diskrecijske ovlasti koju u tom pogledu uživa.

Osmo pitanje

89 Svojim osmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se načelu zaštite legitimnih očekivanja to da porezna uprava podvrgne PDV-u određene transakcije koje se odnose na novo razdoblje, u situaciji u kojoj je ta uprava tijekom više godina prihvaćala prijave PDV-a poreznog obveznika u kojima transakcije iste naravi nisu bile uključene u oporezive transakcije i u kojoj porezni obveznik nije u mogućnosti naplatiti dugovani PDV od onih koji su platili te transakcije.

90 Treba podsjetiti na to da pravo oslanjanja na načelo legitimnih očekivanja obuhvaća svakog pojedinca kod kojeg je upravno tijelo stvorilo legitimna očekivanja utemeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pružilo (presuda od 5. ožujka 2020., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, t. 44.).

91 Iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je luksemburška porezna uprava, nakon što je prihvatila neoporezivanje transakcija koje je osoba EQ obavljala od 2004., izmijenila tu praksu u odnosu na osobu EQ odlukom o ponovnom razrezu poreza od 19. siječnja 2018. za transakcije izvršene počevši od 2014. godine, zahtijevajući plaćanje PDV-a za transakcije iste naravi.

92 Međutim, puko prihvaćanje, čak i tijekom više godina, od strane luksemburške porezne uprave prijava PDV-a koje je podnijela osoba EQ, koje nisu uključivale iznose koji se odnose na transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, ne predstavlja precizno jamstvo koje je ta uprava dala u svezi s neprimjenom PDV-a na te transakcije i stoga ne može stvoriti legitimna očekivanja za tog poreznog obveznika u pogledu neoporezivosti predmetnih transakcija.

93 Osim toga, kad je riječ o hipotezi, koju navodi sud koji je uputio zahtjev, da je pružatelj usluga isporučivao usluge bez naplate PDV-a koji je dužan platiti i da nije u mogućnosti od onih koji su platili te usluge naplatiti PDV koji je naknadno zahtijevala porezna uprava, valja, ako se ta hipoteza ostvari, smatrati da naknade koje je primio pružatelj usluge već uključuju PDV koji se mora platiti, tako da je ubiranje PDV-a u skladu s osnovnim načelom Direktive o PDV-u, prema kojem sustav PDV-a ima za cilj opteretiti samo krajnjeg potrošača (vidjeti u tom smislu presudu od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34., 42. i 43.).

94 Uzimajući u obzir ta razmatranja, na osmo pitanje valja odgovoriti tako da se načelu zaštite legitimnih očekivanja ne protivi to da porezna uprava podvrgne PDV-u određene transakcije koje se odnose na već zaključeno razdoblje, u situaciji u kojoj je ta uprava tijekom više godina prihvaćala prijave PDV-a poreznog obveznika u kojima transakcije iste naravi nisu bile uključene u oporezive transakcije i u kojoj porezni obveznik nije u mogućnosti naplatiti dugovani PDV od onih koji su platili te transakcije, pri čemu se smatra da već plaćene naknade uključuju taj PDV.

Troškovi

95 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da su isporuke usluga – koje se obavljaju u korist punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti s ciljem njihove zaštite u građanskopravnim poslovima, a čije obavljanje je povjereno pružatelju usluga na temelju zakona i čija se naknada utvrđuje na paušalnoj osnovi ili na temelju procjene u svakom slučaju zasebno, osobito uzimajući u obzir financijsku situaciju osobe lišene poslovne sposobnosti, pri čemu tu naknadu može pokriti država u slučaju da ta osoba nema osnovna sredstva za život – gospodarska aktivnost u smislu te odredbe, kada se one obavljaju naplatno, pružatelj usluga od njih ostvaruje prihode na kontinuiranoj osnovi te se ukupna razina naknade za tu aktivnost određuje prema kriterijima kojima se jamči pokriće troškova rada koje je taj pružatelj usluga imao.**

2. **Članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, s jedne strane, „isporuka usluga usko povezanih s socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom" znači isporuka usluga punoljetnim osobama lišenim poslovne sposobnosti s ciljem njihove zaštite u građanskopravnim poslovima i, s druge strane, da odvjetnik koji pruža takve usluge može, u svrhu svojeg poslovanja i u granicama navedenih usluga, biti priznat kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti, pri čemu pak takvo priznanje mora dodijeliti pravosudno tijelo samo ako je dotična država članica odbijanjem takvog priznanja prekoračila granice diskrecijske ovlasti koju u tom pogledu uživa.**

3. **Načelu zaštite legitimnih očekivanja ne protivi se to da porezna uprava podvrgne porezu na dodanu vrijednost (PDV) određene transakcije koje se odnose na već zaključeno razdoblje, u situaciji u kojoj je ta uprava tijekom više godina prihvaćala prijave PDV-a poreznog obveznika u kojima transakcije iste naravi nisu bile uključene u oporezive transakcije i u kojoj porezni obveznik nije u mogućnosti naplatiti dugovani PDV od onih koji su platili te transakcije, pri čemu se smatra da već plaćene naknade uključuju taj PDV.**

Potpisi