Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 kwietnia 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Działalność gospodarcza – Świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) i art. 9 ust. 1 – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. g) – Świadczenie usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną – Usługi świadczone przez adwokata w zakresie zleceń w ramach systemów ochrony ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich – Podmiot uznany za mający charakter społeczny

W sprawie C-846/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal d'arrondissement (sąd okręgowy, Luksemburg) postanowieniem z dnia 20 listopada 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 listopada 2019 r., w postępowaniu:

EQ

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes izby, N. Wahl, F. Biltgen, L.S. Rossi i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu luksemburskiego – C. Schiltz i T. Uri, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo R. Lyal i N. Gossement, a następnie R. Lyal, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 stycznia 2021 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: francuski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 i art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy EQ a administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA [organem ds. rejestracji, majątku publicznego i VAT, Luksemburg, zwanym dalej „luksemburskim organem podatkowym"] w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) usług świadczonych przez adwokata w zakresie zleceń w ramach systemów ochrony ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich, które zostały mu powierzone przez właściwy organ sądowy na podstawie ustawy.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

5 Zgodnie z art. 24 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów".

6 Artykuł 25 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie;

b) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa".

7 Zgodnie z art. 73 rzeczonej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

8 Artykuł 131 wspomnianej dyrektywy, będący jedynym artykułem rozdziału 1 zatytułowanego „Przepisy ogólne" tytułu IX tej dyrektywy, zatytułowanego „Zwolnienia", stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć".

9 Rozdział 2 tytułu IX dyrektywy VAT, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym", obejmuje art. 132–134.

10 Na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) owej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

„świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie".

11 Artykuł 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego każdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług".

12 Artykuł 134 dyrektywy VAT przewiduje:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT".

Prawo luksemburskie

13 Artykuł 4 ust. 1 loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od wartości dodanej), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT"), stanowi:

„»Podatnikiem« w rozumieniu art. 2 jest każda osoba samodzielnie i regularnie wykonująca czynności w ramach jakiejkolwiek działalności gospodarczej, bez względu na cel, rezultaty czy też miejsce takiej działalności […]".

14 Artykuł 5 ustawy o VAT przewiduje:

„Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność mającą na celu uzyskanie dochodów, w szczególności działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą, wykonywaniem wolnych zawodów oraz działalnością związaną z wykorzystywaniem majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu".

15 Artykuł 15 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„1. »Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów ani wewnątrzwspólnotowego nabycia lub przywozu towarów.

Transakcja ta może polegać na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych, na zobowiązaniu do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji oraz na świadczeniu usług z mocy prawa lub na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu.

[…]".

16 Zgodnie z brzmieniem art. 44 ust. 1 lit. o) ustawy o VAT:

„W granicach i na warunkach, które zostaną ustanowione w drodze rozporządzenia wielkoksiążęcego, od [VAT] zwolnione są:

[…]

o) usługi i dostawy towarów ściśle związane z zabezpieczeniem społecznym, pomocą społeczną lub zdrowiem publicznym, realizowane przez podmioty prawa publicznego, fundusze wspólnego inwestowania, podmioty publiczne lub podmioty pożytku publicznego, domy opieki, domy spokojnej starości, oddziały gerontologii lub geriatrii, organizacje szpitalne lub organizacje charytatywne oraz przez inne podobne instytucje sektora prywatnego, których społeczny charakter jest uznany przez właściwe organy publiczne;

[…]".

17 Artykuł 3 rozporządzenia wielkoksiążęcego z dnia 23 grudnia 1982 r. ustanawiającego warunki wyznaczenia przedstawiciela sprawującego opiekę stanowi:

„Sąd opiekuńczy może w drodze postanowienia z uzasadnieniem przyznać przedstawicielowi sprawującemu opiekę wynagrodzenie, którego wysokość lub sposób obliczania ustala się przy uwzględnieniu sytuacji majątkowej osoby ubezwłasnowolnionej.

Wynagrodzenie to składa się albo z określonej kwoty, albo z udziału w dochodach osoby ubezwłasnowolnionej, albo z honorarium w wysokości określonej w zależności od wykonywanych obowiązków.

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 EQ jest adwokatem wpisanym na listę adwokatów prowadzoną przez izbę adwokacką w Luksemburgu (Luksemburg) od 1994 r. Od 2004 r. wykonuje działalność w zakresie reprezentacji osób pełnoletnich, jako pełnomocnik, kurator i przedstawiciel sprawujący opiekę.

19 Na podstawie decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu VAT z dnia 19 stycznia 2018 r., dotyczących lat 2014 i 2015, utrzymanych w mocy decyzją w przedmiocie odwołania z dnia 4 czerwca 2018 r., luksemburski organ podatkowy ustalił z urzędu kwoty VAT należne od EQ w odniesieniu do rzeczonych lat, wychodząc z założenia, że wspomniana działalność w zakresie reprezentacji stanowiła świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT.

20 EQ wniósł do sądu odsyłającego skargę o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 4 czerwca 2018 r., podnosząc w szczególności, że działalność, którą prowadził w spornym okresie w dziedzinie ochrony pełnoletnich, nie stanowiła działalności gospodarczej, że działalność ta była w każdym wypadku zwolniona z VAT na mocy przepisu krajowego transponującego art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT oraz że luksemburski organ podatkowy przyznał, iż w okresie od 2004 r. do 2013 r. działalność ta nie podlegała VAT, w związku z czym opodatkowanie VAT za lata 2014 i 2015 stanowi naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

21 Ponadto EQ utrzymuje, że stanowisko luksemburskiego organu podatkowego jest sprzeczne ze stanowiskiem ministère de la Justice (ministerstwa sprawiedliwości, Luksemburg), które ponosi odpowiedzialność za zapłatę wynagrodzenia pełnomocnikom, którym powierzono zadania w zakresie ochrony osób pełnoletnich, jeżeli są one niewspółmierne, zgodnie z którym, płatności otrzymane z tego tytułu nie podlegają VAT.

22 Luksemburski organ podatkowy kwestionuje te argumenty. W tym względzie podnosi on, po pierwsze, że usługi świadczone przez EQ w dziedzinie ochrony osób pełnoletnich stanowią działalność gospodarczą, ponieważ EQ wykonuje te usługi w ramach swojej działalności zawodowej adwokata i uzyskuje z tego tytułu znaczne dochody. Po drugie, w okolicznościach niniejszej sprawy usługi te nie mogą być zwolnione z opodatkowania na podstawie przepisu krajowego transponującego art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, ponieważ na przewidziane w nim zwolnienie nie może powoływać się osoba wykonująca zawód adwokata, która nie spełnia warunku posiadania statusu podmiotu o charakterze społecznym.

23 Sąd odsyłający wyjaśnia, że potrzeby ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich, to znaczy osób dotkniętych zaburzeniami zdolności umysłowych wskutek choroby, niepełnosprawności lub osłabienia spowodowanego wiekiem są zaspokajane za pomocą różnych systemów ochrony, w tym opieki i kurateli, umożliwiających doradztwo, sprawowanie nadzoru, a nawet reprezentowanie tych osób w zakresie czynnościach cywilnoprawnych i przyznające osobom trzecim uprawnienia w ramach zarządzania sprawami tych osób oraz ich reprezentacji. Ustanowienie tych systemów ochrony może prowadzić do wyznaczenia specjalnego pełnomocnika przez sąd opiekuńczy do czasu podjęcia decyzji w sprawie systemu ochrony, który ma zostać ustanowiony, a także przedstawiciela ad hoc w przypadku konfliktu interesów. W praktyce kuratorzy, przedstawiciele sprawujący opiekę, specjalni przedstawiciele i przedstawiciele ad hoc są wybierani w szczególności spośród członków rodziny, ale także wśród innych osób, takich jak adwokaci.

24 Sąd ten wyjaśnia po pierwsze, w odniesieniu do kwestii, czy sporna działalność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT wykonywaną odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, że wynagrodzenia, o których mowa w art. 3 règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (rozporządzenia wielkoksiążęcego z dnia 23 grudnia 1982 r. ustanawiającego warunki wyznaczenia przedstawiciela sprawującego opiekę), oznaczają świadczenie pieniężne wypłacane w związku z tą działalnością.

25 Niemniej jednak, mimo że usługi świadczone w niniejszej sprawie są podobne pod każdym względem do działalności gospodarczej, sąd odsyłający zastanawia się, po pierwsze, nad zakresem oceny w orzecznictwie Trybunału (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 32), zgodnie z którym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. W dziedzinie ochrony osób pełnoletnich istnieje bowiem trójstronny stosunek prawny pomiędzy usługodawcą, usługobiorcą czyli osobą pełnoletnią, nad którą sprawowana jest opieka, a organem sądowym, który powierzył temu usługodawcy zadanie sprawowania opieki. Okoliczność, że w przypadku złego stanu majątkowego osoby pełnoletniej, nad którą sprawowana jest opieka, wynagrodzenie usługodawcy pokrywa państwo, mogłaby również mieć znaczenie w tym względzie.

26 Po drugie, jeśli chodzi o wysokość wynagrodzenia, o ile z orzecznictwa Trybunału wynika, że bez znaczenia jest to, czy transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej od kosztu produkcji, o tyle z tego orzecznictwa wydaje się ponadto wynikać, że wynagrodzenie powinno być określone z góry i pokrywać koszty działalności usługodawcy (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38). W niniejszej sprawie wynagrodzenie usługodawcy jest ustalane przez właściwy sąd odrębnie dla każdego przypadku w zależności od sytuacji majątkowej odbiorcy usług, w związku z czym wynagrodzenie to nie jest określane z góry i niekoniecznie w każdych okolicznościach pokrywa ono koszty działalności poniesione przez tego usługodawcę.

27 Następnie, co się tyczy kwestii, czy sporna działalność jest zwolniona z VAT, sąd odsyłający powinien zbadać, po pierwsze, czy działalność ta wchodzi w zakres pojęcia „opieki i pomocy społecznej" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a po drugie, czy EQ może zostać objęty zakresem pojęcia „podmiot[ów] uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie" w rozumieniu tego przepisu, oraz według jakiej procedury i przez jaki organ.

28 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się nad zastosowaniem w okolicznościach niniejszej sprawy zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Podnosi on w tym kontekście w szczególności, że w przypadku gdy luksemburski organ podatkowy zasygnalizował podatnikowi po dokonaniu odnośnych transakcji, że ma zamiar odejść od swojego wcześniejszego stanowiska, polegającego na nieobjęciu tych transakcji VAT, podatnik znalazł się w sytuacji, w której nie mógł zafakturować VAT względem usługobiorcy. Podatnik został zatem zobowiązany wypłacić kwoty dochodzone przez państwo z tytułu VAT ze swoich własnych środków.

29 W tych okolicznościach tribunal d'arrondissement (sąd okręgowy, Luksemburg) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono świadczenie usług w ramach stosunku trójstronnego, w którym usługodawca otrzymuje zlecenie na te usługi od podmiotu, który nie jest tożsamy z usługobiorcą, czy też świadczenie takich usług jest z tego pojęcia wyłączone?

2) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze zmienia się w zależności od tego, czy usługi są świadczone w ramach zadań powierzonych przez niezależny organ sądowy?

3) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze zmienia się w zależności od tego, czy wynagrodzenie usługodawcy jest pokrywane przez odbiorcę usługi, czy też jest ono ponoszone przez państwo, w którym działa podmiot zlecający usługodawcy wykonanie tych usług?

4) Czy pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono świadczenie usług, w przypadku gdy wynagrodzenie usługodawcy nie jest wymagane przepisami prawnymi, a jego wielkość, jeśli zostanie przyznane, […] podlega ocenie dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, […] jest zawsze uzależniona od sytuacji majątkowej odbiorcy usług i […] jest obliczana na podstawie ryczałtu, bądź udziału w dochodach odbiorcy usług, albo, w zależności od wykonanych usług, czy też świadczenie takich usług jest z tego pojęcia wyłączone?

5) Czy pojęcie »świadczenia usług i dostawy towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono świadczenia wykonywane w ramach systemu ochrony osób pełnoletnich ustanowionego w ustawie i podlegającego kontroli niezależnego organu sądowego, czy też świadczenie takich usług jest z tego pojęcia wyłączone?

6) Czy pojęcie »podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT], należy interpretować w ten sposób, że dla celów uznania, że podmiot ma charakter społeczny, nakłada ono określone wymogi w odniesieniu do formy działalności usługodawcy, bądź w odniesieniu do celu zarobkowego lub niezarobkowego działalności usługodawcy, czy też bardziej ogólnie, ogranicza poprzez inne kryteria lub warunki zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g), lub czy samo wykonywanie usług »związanych z opieką i pomocą społeczną« jest wystarczające, aby nadać odnośnemu podmiotowi charakter społeczny?

7) Czy pojęcie »podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT], należy interpretować w ten sposób, że wymaga ono procesu uznawania opierającego się na wcześniej ustalonej procedurze i kryteriach, czy też organ sądowy może dokonać w razie potrzeby uznania ad hoc w każdym poszczególnym przypadku?

8) Czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w rozumieniu orzecznictwa Trybunału […] umożliwia organowi zobowiązanemu do pobrania VAT żądanie od podatnika VAT zapłaty VAT dotyczącego transakcji gospodarczych dokonanych w okresie, który upłynął w chwili wydania decyzji podatkowej przez ten organ, po tym, jak organ ten akceptował przez długi czas poprzedzające ten okres deklaracje VAT wspomnianego podatnika niewłączające transakcji gospodarczych tego rodzaju do transakcji podlegających opodatkowaniu? Czy ta możliwość dla organu zajmującego się poborem VAT jest ograniczona pewnymi warunkami?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do czwartego

30 Poprzez pytania od pierwszego do czwartego, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych, których świadczenie zostało powierzone usługodawcy przez organ sądowy na podstawie ustawy, a wynagrodzenie z tego tytułu zostało ustalone przez ten organ w sposób ryczałtowy lub na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem

w szczególności sytuacji finansowej osoby ubezwłasnowolnionej, przy czym wynagrodzenie to może zostać pokryte przez państwo w przypadku złego stanu majątkowego wspomnianej osoby, stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu rzeczonego przepisu.

31 Należy przypomnieć, że o ile dyrektywa VAT zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania VAT, o tyle podatkiem tym jest objęta wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że działalność można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 21).

33 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlegają między innymi odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. Ponadto stosownie do art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy „podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 21).

34 Należy zatem ustalić w pierwszej kolejności, czy działalność taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, którą sąd odsyłający zakwalifikował jako świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, jest wykonywana odpłatnie, jak wymaga tego ten przepis.

35 O ile ostatecznie do sądu odsyłającego należy dokonanie tej oceny, o tyle jednak Trybunał może dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek interpretacyjnych opartych na prawie Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, pkt 27).

36 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako odpłatnej transakcji zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 32).

37 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że EQ rzeczywiście otrzymał płatności w ramach wykonywania powierzonych mu zleceń w zakresie zarządzania i reprezentacji.

38 Jednakże sąd ten zauważa, po pierwsze, że świadczenie tych usług zostało powierzone EQ nie przez ich odbiorców, lecz przez właściwy organ na podstawie przepisów mających na celu ochronę ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich w zakresie czynności cywilnoprawnych.

39 Tymczasem Trybunał orzekł już, że fakt, iż działalność, o której mowa, polega na wykonywaniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w celu leżącym w interesie ogólnym, jest bez znaczenia dla oceny, czy działalność ta stanowi odpłatne świadczenie usług (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 42). Artykuł 25 lit. c) dyrektywy VAT wyraźnie stanowi, że świadczenie usług może polegać na świadczeniu usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa.

40 Co się tyczy, po drugie, znaczenia w tym kontekście okoliczności polegającej na tym, że w przypadku złej sytuacji majątkowej odbiorców rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług, ich wynagrodzenie może zostać pokryte przez państwo, należy przypomnieć, że aby świadczenie usług

mogło być uznane za „odpłatne" w rozumieniu tej dyrektywy, nie wymaga ona, jak wynika to również z art. 73 tej dyrektywy, aby świadczenie wzajemne za taką usługę było uzyskane bezpośrednio od jej odbiorcy. Świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 34).

41 Po trzecie, co się tyczy zasad ustalania wynagrodzenia za świadczenie usług takich jak te świadczone przez EQ, z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający, a także z odpowiedzi pisemnych złożonych przez EQ i rząd luksemburski w odpowiedzi na pytania zadane w tym przedmiocie przez Trybunał, których zasadność sąd ten powinien zweryfikować, wynika, że wynagrodzenie to jest ustalane na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem sytuacji finansowej osoby ubezwłasnowolnionej, przez właściwy organ sądowy na wniosek usługodawcy, który powinien regularnie informować ten organ o swoich transakcjach. Ponadto z powyższego wynika, że wynagrodzenie to składa się, ogólnie rzecz biorąc, ze zryczałtowanej miesięcznej kwoty z tytułu bieżącego zarządzania bieżącymi sprawami osoby ubezwłasnowolnionej, i ewentualnie z kwoty z tytułu świadczeń dodatkowych, określonej co do zasady w oparciu o stawkę godzinową, przy czym przyznane w ten sposób wynagrodzenie nie odpowiada we wszystkich przypadkach w sposób konieczny rzeczywistej wartości wykonanej usługi.

42 W tym kontekście należy przypomnieć po pierwsze, że okoliczność, iż wynagrodzenie za dane usługi jest wypłacane w formie ryczałtu, nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 37).

43 Po drugie, okoliczność, że transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej lub wyższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji odpłatnej transakcji, ponieważ okoliczność taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Ponadto ustalenie wynagrodzenia w sposób opisany powyżej, które następuje w trakcie prowadzenia przez odnośnego usługodawcę działalności i gdy przedstawia właściwemu organowi sądowemu związane z nią rozliczenia, w żaden sposób nie stoi na przeszkodzie temu, by uznać, że ustalona w ten sposób kwota została ustalona z góry i według ustalonych kryteriów, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, pod warunkiem że sposób ustalenia tego wynagrodzenia jest przewidywalny i może zapewnić, iż usługodawca ten otrzyma co do zasady zapłatę za owe usługi.

45 W świetle powyższego nie wydaje się zatem, aby okoliczności wskazane przez sąd odsyłający budziły jakiekolwiek wątpliwości, że świadczenie rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług było dokonywane odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

46 Stwierdziwszy powyższe, należy w drugiej kolejności zauważyć, że świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym wchodzi w zakres pojęcia „działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

47 Pojęcie „działalności gospodarczej" zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że analiza tej definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania pojęcia „działalności gospodarczej" oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Określona działalność jest więc co do

zasady uznawana za gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu ustalenia, czy dane świadczenie usług jest wykonywane za wynagrodzeniem, tak że działalność taką należy uznać za działalność gospodarczą, należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich świadczenie to jest realizowane (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 29).

49 W tym względzie, jak wskazał sąd odsyłający, istotnym czynnikiem może być kwestia, czy wysokość rekompensaty jest określona zgodnie z kryteriami gwarantującymi, iż wystarcza ona do pokrycia kosztów działalności usługodawcy (zob. podobnie wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo), jak również, bardziej ogólnie, kwota dochodów oraz inne czynniki, takie jak liczba klientów (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 31).

50 W świetle okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający wydaje się, że działalność prowadzona przez EQ ma charakter stały. Ponadto, jak wynika z pkt 45 niniejszego wyroku, wydaje się również bezsporne, że działalność EQ jest wykonywana za wynagrodzeniem. Sąd odsyłający wyjaśnia jednak, że ma wątpliwości w tym względzie związane z faktem, iż usługi świadczone przez tego usługodawcę niekoniecznie są w każdych okolicznościach wynagradzane w sposób gwarantujący pokrycie poniesionych przez niego kosztów działalności.

51 Tymczasem okoliczność, że za każde świadczenie usług, rozpatrywane indywidualnie nie jest wypłacane wynagrodzenie w wysokości odpowiadającej kosztom związanym z tym świadczeniem, nie wystarcza do wykazania, iż cała działalność nie jest wynagradzana według kryteriów gwarantujących pokrycie kosztów działalności usługodawcy.

52 W niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, wydaje się, że sprawa w postępowaniu głównym różni się od spraw, w których zapadły wyroki: z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50); a także z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33), w których stwierdzono brak prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności ze względu na to, że kwoty uiszczane przez odbiorców odnośnych usług miały pokrywać jedynie niewielką część poniesionych kosztów.

53 W istocie w sprawie w postępowaniu głównym nic nie wskazuje na to, że poziom przychodów, jakie EQ uzyskiwał z działalności, był niewystarczający w stosunku do kosztów prowadzonej przez niego działalności. Ponadto wyniki danej działalności nie mogą same w sobie być decydujące dla celów analizy gospodarczego charakteru planowanej działalności, o której mowa w pkt 48 niniejszego wyroku, gdyż analiza ta powinna być przeprowadzona z uwzględnieniem wszystkich okoliczności, w jakich działalność ta jest prowadzona (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 września 1996 r., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 29).

54 W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający, że działalność prowadzona przez EQ nie ma charakteru gospodarczego.

55 W świetle powyższych rozważań na pytania od pierwszego do czwartego należy odpowiedzieć, że art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych, których świadczenie zostało powierzone usługodawcy przez organ sądowy na podstawie ustawy, a wynagrodzenie z tego tytułu zostało ustalone przez ten organ w sposób ryczałtowy lub na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem w szczególności sytuacji

finansowej osoby ubezwłasnowolnionej, przy czym wynagrodzenie to może zostać pokryte przez państwo w przypadku złego stanu majątkowego wspomnianej osoby wówczas, gdy usługi te są świadczone odpłatnie, a usługodawca uzyskuje z tego tytułu stały dochód i wysokość całej rekompensaty jest określona zgodnie z kryteriami gwarantującymi, iż wystarcza ona do pokrycia kosztów działalności poniesionych przez tego usługodawcę, stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu rzeczonego przepisu.

W przedmiocie pytań od piątego do siódmego

56 Poprzez pytania od piątego do siódmego, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że, po pierwsze, usługi na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych stanowią „świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną", a po drugie, że adwokat świadczący takie usługi może zostać uznany, do celów prowadzonej przez niego działalności, w rozumieniu dyrektywy VAT, za podmiot o charakterze społecznym.

57 Należy na wstępie przypomnieć, że pojęcia użyte do określenia zwolnień, o których mowa w art. 132 dyrektywy VAT, należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami owych zwolnień oraz spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Z tego względu powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień przewidzianych w tym przepisie należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (wyrok z dnia 12 marca 2015 r., „go fair" Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 17).

58 Jak wynika z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. g), przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie do świadczenia usług i dostaw towarów, które są z jednej strony „ściśle związane z opieką i pomocą społeczną", a z drugiej strony „dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie".

59 W odniesieniu w pierwszej kolejności do przesłanki, zgodnie z którą świadczenia usług muszą być ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, należy ją interpretować w świetle art. 134 lit. a) dyrektywy VAT, który wymaga w każdym wypadku, aby odnośna dostawa towarów lub świadczenie usług były niezbędne do dokonywania transakcji w zakresie opieki i pomocy społecznej (wyrok z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 31).

60 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że usługi rozpatrywane w postępowaniu głównym są wykonywane na podstawie różnych systemów przewidzianych w prawie luksemburskim, mających na celu wspieranie ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich w ramach czynności cywilnoprawnych, przy czym brak zdolności do czynności prawnych tych osób może zostać stwierdzony w przypadku zaburzeń zdolności umysłowych wskutek choroby, niepełnosprawności lub osłabienia spowodowanego wiekiem. W ramach tych systemów właściwy sąd upoważnia osobę trzecią do zarządzania sprawami osoby ubezwłasnowolnionej oraz, w stosownych przypadkach, reprezentowania jej w zakresie czynności cywilnoprawnych oraz zarządzania jej majątkiem. W tym celu upoważnieni mogą być między innymi członkowie rodziny osoby ubezwłasnowolnionej, pracownicy społeczni, stowarzyszenia o celu niezarobkowym lub adwokaci.

61 W szczególności z udzielonych przez EQ i przez rząd luksemburski odpowiedzi na piśmie na pytania zadane w tym względzie przez Trybunał wynika, że w sytuacji gdy adwokat został w ten sposób upoważniony, jest on zazwyczaj zobowiązany do świadczenia na rzecz osoby ubezwłasnowolnionej

różnorodnych usług, streszczonych w pkt 52–57 opinii rzecznika generalnego, które obejmują zarówno usługi związane z czynnościami cywilnoprawnymi mające na celu zarządzanie bieżącymi sprawami i majątkiem osoby ubezwłasnowolnionej, jak i usługi o charakterze prawnym.

62 Mimo że dyrektywa VAT nie zawiera żadnej definicji pojęcia „opieki i pomocy społecznej" użytego w szczególności w jej art. 132 ust. 1 lit. g), Trybunał orzekł już, że co do zasady świadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagających pomocy pod względem fizycznym i ekonomicznym są ściśle związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 44).

63 Podobnie za takie usługi należy również uznać usługi świadczone na rzecz osób cierpiących na zaburzenia umysłowe i mające na celu ochronę rzeczonych osób w zakresie czynności cywilnoprawnych, w sytuacji gdy osoby te nie są w stanie samodzielnie ich wykonywać bez narażenia się na ryzyko naruszenia własnych interesów finansowych lub innego rodzaju, ponieważ ryzyko to uzasadniało właśnie stwierdzenie niezdolności do czynności prawnych tych osób.

64 Jak bowiem zauważył w istocie również rzecznik generalny w pkt 63 i 64 opinii, w zakresie, w jakim takie świadczenia służą złagodzeniu takiego ryzyka poprzez umożliwienie, by konkretne czynności życia codziennego wspomnianych osób, w tym czynności o charakterze finansowym, były zarządzane z konieczną ostrożnością, są one niezbędne do ochrony tych osób przed działaniami, które mogą wyrządzić im szkodę, a nawet zagrozić godności ich życia.

65 W konsekwencji usługi świadczone na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych, wchodzą w zakres pojęcia „usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

66 Natomiast, w przypadku gdy takie usługi są świadczone przez usługodawcę, który w ramach upoważnień, o których mowa w pkt 60 niniejszego wyroku, wykonuje również bardziej ogólne czynności polegające na udzielaniu pomocy lub doradztwie o charakterze prawnym, finansowym lub innego rodzaju, takie jak te, które mogą być związane ze szczególnymi kompetencjami adwokata, doradcy finansowego lub pośrednika w obrocie nieruchomościami, należy wskazać, że usługi świadczone w ramach takiej działalności są co do zasady wyłączone z zakresu zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, nawet jeśli są one świadczone w ramach pomocy przyznawanej osobie niezdolnej do czynności prawnych. Biorąc bowiem pod uwagę, że zwolnienie to należy interpretować w sposób ścisły, transakcje takie nie mogą zostać uznane za niezbędne i ściśle związane z pomocą społeczną.

67 Stwierdzenie to narzuca się zresztą również w świetle poszanowania zasady neutralności podatkowej, która znajduje szczególny wyraz w art. 134 lit. b) dyrektywy VAT i która sprzeciwia się odmiennemu traktowaniu w zakresie VAT towarów lub świadczenia usług podobnych, a więc konkurujących ze sobą (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 35). Zasada ta zostałaby naruszona, gdyby usługodawcy odpowiedzialni za zlecenia w ramach systemów ochrony, tacy jak usługodawcy, których dotyczy postępowanie główne, dokonywali nie tylko transakcji nierozłącznie związanych z ochroną osób ubezwłasnowolnionych, lecz również transakcji podobnych do tych wykonywanych poza takimi zleceniami, przy czym te ostatnie transakcje byłyby zwolnione z VAT tylko z tego powodu, że są realizowane w ramach wykonywania takich zleceń.

68 W drugiej kolejności, w odniesieniu do przesłanki, zgodnie z którą w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku świadczenie usług musi być dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie, jest bezsporne, że EQ, który został wpisany na listę adwokatów prowadzoną przez izbę adwokacką w Luksemburgu, nie jest objęty zakresem pojęcia „podmiotu prawa publicznego", co oznacza, że

mógłby on skorzystać z rozpatrywanego zwolnienia jedynie wtedy, gdyby można go było uznać za „inny podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

69 Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie określa warunków ani też sposobów uznania podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego za podmioty o charakterze społecznym. W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów, jako że państwa członkowskie mają w tym względzie uprawnienia dyskrecjonalne (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 32, 34).

70 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach uznania charakteru społecznego podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, władze krajowe powinny uwzględnić szereg czynników. Wśród tych czynników można wymienić: istnienie szczególnych przepisów, zarówno krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia społecznego, interes publiczny wynikający z działalności danego podatnika, to, czy inni podatnicy prowadzący taką samą działalność zostali wcześniej uznani, oraz to, czy koszty danych świadczeń są pokrywane ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego, w szczególności gdy prywatne podmioty gospodarcze mają stosunki umowne z tymi instytucjami (wyrok z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 44).

71 Jedynie w przypadku, gdy państwo członkowskie nie przestrzega granic przysługujących mu uprawnień dyskrecjonalnych, podatnik może powołać się na przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zwolnienie w celu sprzeciwienia się uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem. W takim przypadku do sądu krajowego należy ustalenie w świetle wszystkich istotnych okoliczności, czy podatnik jest podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu rzeczonego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 28, 32), jak wskazał również rzecznik generalny w pkt 114–119 opinii.

72 W niniejszej sprawie, mając na uwadze wątpliwości sądu odsyłającego, należy podkreślić, po pierwsze, że zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie tylko podlega warunkowi dotyczącemu społecznego charakteru danych usług, ale jest ono ponadto ograniczone do usług świadczonych przez podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym, jak przypomniano w pkt 58 niniejszego wyroku. Tymczasem umożliwienie państwom członkowskim zakwalifikowania podmiotów prywatnych mających cele zarobkowe jako podmiotów o charakterze społecznym na tej tylko podstawie, że podmioty te również świadczą usługi o charakterze społecznym, byłoby niezgodne z owym podwójnym wymogiem (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 61, 63).

73 Po drugie, okoliczność, że dany usługodawca jest osobą fizyczną i w ramach prowadzonej działalności dąży do osiągnięcia zysku, nie rozstrzyga kwestii, czy można go uznać za podmiot mający charakter społeczny na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Trybunał orzekł już bowiem, że pojęcie „podmiotów uznanych za mające charakter społeczny" jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć swym zakresem również podmioty prywatne mające cel zarobkowy, w tym również osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, w zakresie, w jakim te ostatnie również stanowią zindywidualizowane podmioty pełniące określone zadanie (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 1999 r., Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 17, 18; z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 36, 37; a także z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 57).

74 Ponadto z informacji przekazanych Trybunałowi nie wynika, by Wielkie Księstwo Luksemburga powołało się na przewidziane w art. 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT uprawnienie do odmówienia między innymi przyznania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy

podmiotom, które systematycznie dążą do osiągnięcia zysków, w związku z czym to państwo członkowskie nie może zaprzeczyć, że podatnik zamierzający uzyskać takie zwolnienie, może dążyć do realizacji takiego celu.

75 Takie ograniczenie zasady nieopodatkowania ma bowiem charakter ewentualny i państwo członkowskie, które nie podjęło niezbędnych w tym celu środków, nie może powołać się na własne zaniechanie, aby odmówić podatnikowi zwolnienia, do którego ma on prawo na podstawie dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 60). Stosowanie tego ograniczenia w tym przypadku mogłoby ponadto naruszać zasadę neutralności podatkowej prowadzącą do odmiennego traktowania usług, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy w zakresie VAT, w zależności od tego, czy podmioty je świadczące dążą do osiągnięcia zysku, czy nie (zob. podobnie wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 42).

76 Po trzecie, o ile dla celów uznania usługodawcy za podmiot o charakterze społecznym forma działalności prowadzonej przez usługodawcę nie jest pozbawiona znaczenia, ponieważ nie może ona stać na przeszkodzie zakwalifikowaniu tego usługodawcy jako „podmiotu o charakterze społecznym", o tyle jednak państwa członkowskie nie mogą odmówić takiego uznania bez dokładnego zbadania konkretnych okoliczności danego przypadku w celu ustalenia, czy mogą one stwierdzić, że działalność prowadzona przez takiego usługodawcę ma charakter społeczny, a zatem w przypadku stwierdzenia społecznego charakteru owych usług i pod warunkiem, że usługodawca ten świadczy usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, będą one wchodzić w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

77 Co się tyczy konkretnie okoliczności, że w niniejszym przypadku rozpatrywane usługi były świadczone przez adwokata wpisanego na listę adwokatów, należy zauważyć, że Trybunał orzekł co prawda, iż z uwagi na ogół celów i brak stałości ewentualnej działalności w zakresie pomocy społecznej, ogólna kategoria zawodowa adwokatów i zastępców sądowych nie może zostać uznana za mającą charakter społeczny (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 62).

78 Jednakże z orzecznictwa tego nie wynika, że podatnik dokonujący transakcji ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną może w każdych okolicznościach i a priori zostać wyłączony z możliwości uznania go za podmiot o charakterze społecznym z tego tylko powodu, że należy do kategorii zawodowej określonej w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, bez badania kwestii, czy prowadzi on przedsiębiorstwo w warunkach uzasadniających uznanie go za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Takie podejście mogłoby zresztą, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 90 i 95 opinii, stać w sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej.

79 Nawet jeśli bowiem ogólna kategoria zawodowa adwokatów nie może być uznana za mającą charakter społeczny, to nie jest wykluczone, że w konkretnym przypadku adwokat świadczący usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną prowadzi stałą działalność w zakresie pomocy społecznej i w świetle okoliczności, które należy uwzględnić w celu ustalenia społecznego charakteru prowadzonej przez niego działalności, różni się od innych osób fizycznych lub prawnych świadczących takie usługi jedynie tym, że jest wpisany na listę adwokacką.

80 W takim przypadku sam status adwokata usługodawcy stanowi czysto formalny element, który nie może podważyć społecznego charakteru prowadzonej przez niego działalności.

81 Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, z uwzględnieniem wszystkich innych istotnych okoliczności charakteryzujących zawisły przed nim spór, czy Wielkie Księstwo Luksemburga przekroczyło granice przysługujących mu uprawnień dyskrecjonalnych, nie przewidując, że usługodawca znajdujący się w sytuacji takiej jak skarżący w postępowaniu głównym może zostać

uznany, dla celów prowadzenia przez siebie działalności gospodarczej, za podmiot o charakterze społecznym. Jedynie w przypadku, gdyby to państwo członkowskie przekroczyło te granice, sąd odsyłający byłby zobowiązany przyznać takie zwolnienie w odniesieniu do okresu rozpatrywanego w postępowaniu głównym, nie stosując w razie potrzeby przepisów prawa materialnego lub proceduralnego stojących na przeszkodzie temu zwolnieniu.

82 Niemniej jednak, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, należy zauważyć, że – z zastrzeżeniem weryfikacji przez ten sąd – wydaje się, iż niektóre informacje zawarte w aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi mają pewne znaczenie dla celów badania mającego na celu ustalenie, czy skarżący w postępowaniu głównym, mimo posiadania przez niego statusu adwokata, w okresie, którego dotyczy postępowanie główne, prowadził stałą działalność w zakresie pomocy społecznej.

83 Po pierwsze, można w tym względzie uwzględnić okoliczność, że zainteresowany wykonywał czynności, z których w każdym wypadku część wydaje się mieć charakter społeczny, w zakresie zleceń w ramach różnych systemów ochrony przewidzianych w prawie luksemburskim, które zostały mu powierzone, na podstawie ustawy, przez organ sądowy sprawujący również kontrolę nad ich wykonaniem. Taka okoliczność wskazuje bowiem nie tylko na to, że dany usługodawca jest zobowiązany do wykonywania tych transakcji zgodnie ze szczególnymi przepisami ustawowymi przewidzianymi w tym zakresie w prawie luksemburskim, lecz również, że może on podejmować działania dopiero po podjęciu przez właściwy organ sądowy wyraźnej decyzji w sprawie wyznaczenia osób, którym powierza się świadczenie usług w zakresie opieki i pomocy społecznej.

84 Po drugie, może mieć również znaczenie okoliczność, że wynagrodzenie za odnośne świadczenia jest zawsze ustalane pod kontrolą tego organu sądowego (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 38) i że owo wynagrodzenie może zostać pokryte przez państwo w przypadku złej sytuacji majątkowej odbiorcy usług.

85 Należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już w przypadku pielęgniarki prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą i powołującej się na zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, że aby usługodawca ten mógł zostać uznany za podmiot mający charakter społeczny, państwo członkowskie może co do zasady wymagać, nie wykraczając poza zakres przysługujących mu w tym zakresie uprawnień dyskrecjonalnych, aby koszty opieki takiego podatnika były pokrywane w co najmniej w dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 10, 35–37).

86 Podobnie nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie uzależniło udzielenie takiego uznania od warunku, by usługodawca podejmował w tym celu pewne czynności proceduralne, ponieważ takie działania mogą umożliwić danym organom sprawdzenie, czy taki usługodawca ma charakter społeczny. Wydaje się jednak, że w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w przepisie krajowym transponującym art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT prawo luksemburskie nie wymaga takich działań, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

87 Stosowanie takich warunków musi jednak pozostawać w zgodzie z zasadą neutralności podatkowej. W sporze w postępowaniu głównym należy zatem zbadać, czy inni podatnicy, w tym stowarzyszenia o celu niezarobkowym, korzystają już z podobnej kwalifikacji w okolicznościach podobnych do okoliczności charakteryzujących sytuację skarżącego w postępowaniu głównym, co do której skarżący w postępowaniu głównym i rząd luksemburski zajęli rozbieżne stanowiska w odpowiedziach na piśmie na pytania Trybunału.

88 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na pytania od piątego do siódmego należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż, po pierwsze, usługi na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im

ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych stanowią „świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną", a po drugie, że nie można wykluczyć, że adwokat świadczący takie usługi z zakresu opieki społecznej może zostać uznany, do celów prowadzonej przez niego działalności, i w granicach tych usług, za podmiot o charakterze społecznym, przy czym jednak kwalifikacji takiej musi obowiązkowo dokonać organ sądowy wyłącznie wówczas, gdy dane państwo członkowskie, odmawiając takiej kwalifikacji, przekroczyło granice przysługujących mu w tym względzie uprawnień dyskrecjonalnych.

W przedmiocie pytania ósmego

89 Poprzez pytanie ósme sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy obejmował VAT niektóre transakcje dokonane w okresie, który już upłynął, w sytuacji gdy organ ten akceptował przez wiele lat deklaracje VAT podatnika niewłączające transakcji tego rodzaju do transakcji podlegających opodatkowaniu i w której podatnik nie jest w stanie odzyskać VAT należnego od podmiotów, które zapłaciły za te transakcje.

90 Należy przypomnieć, że prawo do powoływania się na tę zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje opierające się na udzielonych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 44).

91 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że luksemburski organ podatkowy, po przyjęciu, że transakcje dokonane przez EQ od 2004 r. nie podlegają opodatkowaniu, zmienił tę praktykę w stosunku do EQ w drodze decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 19 stycznia 2018 r. w odniesieniu do transakcji dokonanych od 2014 r., żądając zapłaty VAT w odniesieniu do transakcji tego samego rodzaju.

92 Tymczasem sama akceptacja przez luksemburskie organy podatkowe, nawet przez wiele lat, deklaracji VAT składanych przez EQ, które nie włączały kwot dotyczących spornych w postępowaniu głównym transakcji, nie oznacza, że organ ten udzielił precyzyjnych zapewnień w przedmiocie niestosowania VAT do tych transakcji, a zatem okoliczność ta nie mogła prowadzić do powstania po stronie tego podatnika uzasadnionych oczekiwań co do tego, iż odnośne transakcje nie podlegały opodatkowaniu.

93 Co się tyczy ponadto sytuacji przywołanej przez sąd odsyłający, w której usługodawca świadczył usługi bez poboru VAT, do którego zapłaty był zobowiązany, i w której nie był on w stanie odzyskać od podmiotów, które zapłaciły za te usługi, wymaganego później przez organ podatkowy VAT, należy uznać, że w przypadku jej zaistnienia, to wynagrodzenie otrzymane z tego tytułu przez usługodawcę zawiera już należny podatek VAT, w związku z czym pobór VAT jest zgodny z podstawową zasadą, zgodnie z którą system VAT zmierza do obciążenia podatkiem jedynie końcowego konsumenta (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34, 42, 43).

94 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie ósme należy odpowiedzieć, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy obejmował VAT niektóre transakcje dokonane w okresie, który już upłynął, w sytuacji gdy organ ten akceptował przez wiele lat deklaracje VAT podatnika niewłączające transakcji tego rodzaju do transakcji podlegających opodatkowaniu i w której podatnik nie jest w stanie odzyskać VAT należnego od osób, które zapłaciły za te transakcje, przy czym uznaje się, że wynagrodzenie już zapłacone zawiera już ów VAT.

W przedmiocie kosztów

95 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że usługi na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych, których świadczenie zostało powierzone usługodawcy przez organ sądowy na podstawie ustawy, a wynagrodzenie z tego tytułu zostało ustalone przez ten organ w sposób ryczałtowy lub na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem w szczególności sytuacji finansowej osoby ubezwłasnowolnionej, przy czym wynagrodzenie to może zostać pokryte przez państwo w przypadku złego stanu majątkowego wspomnianej osoby wówczas, gdy usługi te są świadczone odpłatnie, a usługodawca uzyskuje z tego tytułu stały dochód i wysokość całej rekompensaty jest określona zgodnie z kryteriami gwarantującymi, iż wystarcza ona do pokrycia kosztów działalności poniesionych przez tego usługodawcę, stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu rzeczonego przepisu.**

2) **Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że, po pierwsze, usługi na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych stanowią „świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną", a po drugie, że nie można wykluczyć, iż adwokat świadczący takie usługi z zakresu opieki społecznej może zostać uznany, do celów prowadzonej przez niego działalności, i w granicach tych usług, za podmiot o charakterze społecznym, przy czym jednak kwalifikacji takiej musi obowiązkowo dokonać organ sądowy wyłącznie wówczas, gdy dane państwo członkowskie, odmawiając takiej kwalifikacji, przekroczyło granice przysługujących mu w tym względzie uprawnień dyskrecjonalnych.**

3) **Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy obejmował podatkiem od wartości dodanej (VAT) niektóre transakcje dokonane w okresie, który już upłynął, w sytuacji gdy organ ten akceptował przez wiele lat deklaracje VAT podatnika niewłączające transakcji tego samego rodzaju do transakcji podlegających opodatkowaniu i w której podatnik nie jest w stanie odzyskać VAT należnego od podmiotów, które zapłaciły za te transakcje, przy czym uznaje się, że wynagrodzenie już zapłacone zawiera już ów VAT.**

Podpisy