Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 15. apríla 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Ekonomická činnosť – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 9 ods. 1 – Oslobodenie od dane – Článok 132 ods. 1 písm. g) – Poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia – Služby poskytované advokátom v rámci poverení ochrany plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony – Subjekty uznané za subjekty sociálnej povahy“

Vo veci C-846/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal d'arrondissement (Okresný súd, Luxembursko) z 20. novembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 21. novembra 2019, ktorý súvisí s konaním:

EQ

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory A. Prechal (spravodajkyňa), sudcovia N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi a J. Passer,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– luxemburská vláda, v zastúpení: C. Schiltz a T. Uri, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: pôvodne R. Lyal a N. Gossement, neskôr R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 14. januára 2021,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: francúzština.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 1 a článku 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi EQ a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Úrad pre správu majetkových daní a DPH, Luxembursko) (ďalej len „luxemburská daňová správa“) vo veci zdanenia daňou z pridanej hodnoty (DPH) služieb poskytovaných advokátom v rámci poverení ochrany plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, ktoré mu podľa zákona zveril príslušný súdny orgán.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Podľa článku 24 ods. 1 uvedenej smernice:

„‚Poskytovaním služieb‘ je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

6 Článok 25 smernice o DPH znie takto:

„Poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z jednej z týchto transakcií:

a) prevod nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo,

b) záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav,

c) vykonávanie služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona.“

7 Podľa článku 73 tejto smernice:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

8 Článok 131 uvedenej smernice, ktorý je jediným článkom kapitoly 1 s názvom „Všeobecné ustanovenia“ hlavy IX, nazvanej „Oslobodenie od dane“, stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

9 Kapitola 2 hlavy IX smernice o DPH, nazvaná „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, obsahuje články 132 až 134.

10 Podľa článku 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

„poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“.

11 Článok 133 prvý odsek písm. a) uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

a) dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb.“

12 Článok 134 smernice o DPH stanovuje:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane,

b) ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania transakcií, ktoré priamo konkurujú transakciám obchodných spoločností podliehajúcich DPH.“

Luxemburské právo

13 Článok 4 ods. 1 zákona z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Zdaniteľnou osobou v zmysle článku 2 je každá osoba, ktorá nezávisle a pravidelne vykonáva plnenia, ktoré patria do akejkoľvek ekonomickej činnosti, bez ohľadu na ciele alebo výsledky tejto činnosti a na jej miesto.…“

14 Článok 5 zákona o DPH stanovuje:

„Ekonomická činnosť je každá činnosť zameraná na vytváranie príjmov, najmä činnosti výrobcu, obchodníka alebo osoby poskytujúcej služby, vrátane ťažobných činností, poľnohospodárskych činností, činností pri výkone slobodných povolaní a činností zahŕňajúcich využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

15 Článok 15 ods. 1 tohto zákona uvádza:

„1. Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je ani dodaním ani nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, ani dovozom tovaru.

Táto transakcia môže spočívať v prevode nehmotného majetku, v povinnosti zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav a vo vykonávaní služby na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona.

…“

16 Podľa článku 44 ods. 1 písm. o) zákona o DPH:

„V rozsahu a za podmienok stanovených veľkovojvodským nariadením sú od [DPH] oslobodené:

…

o) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnym zabezpečením, sociálnou starostlivosťou alebo verejným zdravím subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, inštitúciami poskytujúcimi doplnkové zdravotné poistenie, verejnými alebo verejnoprospešnými inštitúciami, opatrovateľskými domovmi, domovmi dôchodcov, gerontologickými alebo geriatrickými domovmi, nemocničnými alebo charitatívnymi organizáciami a inými podobnými inštitúciami súkromného sektora, ktorých sociálnu povahu uznali príslušné orgány verejnej moci;

…“

17 Článok 3 veľkovojvodského nariadenia z 23. decembra 1982 definujúci podmienky vymenovania opatrovníka stanovuje:

„Opatrovnícky súd môže opatrovníkovi priznať odmenu, ktorej výšku alebo spôsob výpočtu určí odôvodneným rozhodnutím vzhľadom na majetkové pomery nespôsobilej osoby.

Táto odmena pozostáva buď z pevnej sumy alebo z podielu z príjmov nespôsobilej osoby alebo z odmeny stanovenej v závislosti od vykonaných úloh.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 EQ je advokátom zapísaným v advokátskej komore v Luxemburgu (Luxembursko) od roku 1994. Od roku 2004 vykonáva činnosti zastupovania plnoletých osôb ako zástupca, správca a opatrovník.

19 Luxemburská daňová správa dodatočnými daňovými výmermi DPH z 19. januára 2018 za roky 2014 a 2015, potvrdenými rozhodnutím o odvolaní zo 4. júna 2018, stanovila *ex offo* sumy DPH, ktoré má EQ za tieto roky zaplatiť, pričom vychádzala z predpokladu, že uvedené činnosti zastupovania predstavujú poskytovanie služieb podliehajúce DPH.

20 EQ podal na vnútroštátny súd návrh na zrušenie rozhodnutia zo 4. júna 2018, pričom najmä tvrdil, že činnosti, ktoré počas sporného obdobia vykonával v oblasti ochrany plnoletých osôb, nepredstavovali ekonomické činnosti, že tieto činnosti sú v každom prípade oslobodené od DPH na základe vnútroštátneho ustanovenia preberajúceho článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH a že luxemburská daňová správa od roku 2004 do roku 2013 akceptovala, že uvedené činnosti nepodliehajú DPH, takže skutočnosť, že na ne teraz uplatnila DPH, pokiaľ ide o roky 2014 a 2015, predstavuje porušenie zásady ochrany legitímnej dôvery.

21 EQ okrem toho tvrdí, že stanovisko luxemburskej daňovej správy je v rozpore so stanoviskom ministerstva spravodlivosti (Luxembursko), ktoré nesie zodpovednosť za úhradu odmien zástupcov poverených úlohami ochrany plnoletých osôb, pokiaľ sú nemajetné, a ktoré pripúšťa, že platby prijaté z tohto titulu nepodliehajú DPH.

22 Luxemburská daňová správa spochybňuje tieto tvrdenia. V tejto súvislosti na jednej strane tvrdí, že služby poskytované EQ v oblasti ochrany plnoletých osôb predstavujú ekonomickú činnosť, keďže EQ uskutočňuje tieto služby v rámci svojej profesijnej činnosti advokáta a získava z nich značný príjem. Na druhej strane uvedené služby nemôžu byť za okolností prejednávanej veci oslobodené od dane podľa vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa preberá článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, keďže na oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa nemôže odvolávať osoba, ktorá vykonáva povolanie advokáta a nespĺňa podmienku, že ide o subjekt sociálnej povahy.

23 Vnútroštátny súd vysvetľuje, že potreby plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, a to tých, ktoré sú postihnuté zmenou ich duševnej schopnosti v dôsledku choroby, neschopnosti alebo oslabenia spôsobeného vekom, sú zabezpečené rôznymi systémami ochrany, vrátane opatrovníctva a správcovstva, ktoré umožňujú radiť, kontrolovať, či dokonca zastupovať tieto osoby pri úkonoch v občianskom živote a ktoré zverujú právomoci správy a zastupovania tretím osobám. Zavedenie týchto systémov ochrany môže viesť k tomu, že opatrovnícky súd pred rozhodnutím o systéme ochrany, ktorý sa má zaviesť, vymenuje osobitného zástupcu, ako aj zástupcu *ad hoc* v prípade konfliktu záujmov. V praxi sa správcovia, opatrovníci, osobitní zástupcovi a zástupcovia a*d hoc* vyberú najmä spomedzi rodinných príslušníkov, ale aj spomedzi iných osôb, ako sú advokáti.

24 Uvedený súd najprv uvádza, pokiaľ ide o otázku, či dotknuté činnosti predstavujú ekonomické činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, ktoré sú vykonávané za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice, že odmeny uvedené v článku 3 veľkovojvodského nariadenia z 23. decembra 1982 definujúceho podmienky vymenovania opatrovníka skutočne zahŕňajú finančnú protihodnotu v súvislosti s týmito činnosťami.

25 Aj keď sa služby poskytované v prejednávanej veci v každom ohľade podobajú ekonomickej činnosti, predsa sa vnútroštátny súd na jednej strane pýta na dosah posúdenia v judikatúre Súdneho dvora (pozri najmä rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 32), podľa ktorého sa poskytovanie služieb zdaňuje len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení. V oblasti ochrany plnoletých osôb totiž existuje trojstranný vzťah medzi poskytovateľom

služieb, príjemcom, a to chránenou plnoletou osobou, a súdnym orgánom, ktorý tohto poskytovateľa poveril opatrovníctvom. V tejto súvislosti môže mať vplyv aj skutočnosť, že v prípade nemajetnosti dotknutej chránenej plnoletej osoby uhrádza odmenu poskytovateľa služieb štát.

26 Na druhej strane, pokiaľ ide o výšku odmeny, aj keď z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že nie je relevantné, že sa ekonomická transakcia uskutočnila za cenu nižšiu, ako je režijná cena, zdá sa, že z tejto judikatúry okrem iného vyplýva, že odmena musí byť určená vopred a musí pokrývať prevádzkové náklady poskytovateľa služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38). V prejednávanej veci je odmena poskytovateľa služieb stanovená príslušným súdom v každom jednotlivom prípade v závislosti od majetkovej situácie príjemcu, takže táto odmena nie je stanovená vopred a v každom prípade nevyhnutne nezabezpečuje pokrytie prevádzkových nákladov vynaložených týmto poskytovateľom.

27 Pokiaľ ide ďalej o otázku, či sú dotknuté činnosti oslobodené od DPH, považuje vnútroštátny súd za nevyhnutné na jednej strane posúdiť, či tieto činnosti spadajú pod pojem „sociáln[a] starostlivosť alebo činnosť v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, a na druhej strane, či EQ môže spadať pod pojem „subjekt[y], ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia, a podľa akého postupu a ktorý orgán má toto uznanie vykonať.

28 Napokon sa vnútroštátny súd pýta na uplatniteľnosť zásady ochrany legitímnej dôvery za okolností prejednávanej veci. V tejto súvislosti najmä uvádza, že ak luxemburská daňová správa oznámi zdaniteľnej osobe až po uskutočnení dotknutých transakcií, že sa chce odchýliť od svojho predchádzajúceho stanoviska spočívajúceho v tom, že tieto transakcie nepodliehali DPH, zdaniteľná osoba sa nachádza v situácii, keď nemohla DPH fakturovať príjemcovi týchto transakcií. Zdaniteľná osoba je tak povinná uhradiť sumy, ktoré požaduje štát v súvislosti s DPH, z vlastných prostriedkov.

29 Za týchto okolností Tribunal d'arrondissement (Okresný súd Luxembursko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚ekonomická činnosť‘ v zmysle článku 9 ods. 1 [druhého pododseku] smernice o [DPH] vykladať v tom zmysle, že zahŕňa alebo v tom zmysle, že vylučuje poskytovanie služieb v rámci trojstranného vzťahu, v ktorom poskytovateľa služieb poverí vykonaním týchto služieb subjekt, ktorý nie je totožný s príjemcom poskytovaných služieb?

2. Zmení sa odpoveď na prvú otázku v závislosti od toho, či sa služby poskytujú v rámci poverenia, ktoré pridelil nezávislý súd?

3. Zmení sa odpoveď na prvú otázku v závislosti od toho, či odmenu poskytovateľovi služieb vypláca prijímateľ služieb, alebo či ju vypláca štát, pod ktorý patrí subjekt, ktorý poveril poskytovateľa služieb ich poskytnutím?

4. Má sa pojem ‚ekonomická činnosť‘ v zmysle článku 9 ods. 1 [druhého pododseku] smernice o [DPH] vykladať v tom zmysle, že zahŕňa alebo v tom zmysle, že vylučuje poskytovanie služieb v prípade, že odmena poskytovateľa služieb nie je *ex legge* povinná a jej [výška] v prípade, že bola priznaná,… je súčasťou posúdenia vykonaného v každej jednotlivej veci,… vždy závisí od finančnej situácie prijímateľa služieb a… stanovuje sa na základe paušálnej sumy alebo podielu z príjmov prijímateľa služieb alebo na základe poskytnutých plnení?

5. Má sa pojem ‚poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia' podľa článku 132 ods. 1 [písm.] g) smernice o [DPH] vykladať v tom zmysle, že zahŕňa alebo v tom zmysle, že vylučuje plnenia poskytované v rámci systému ochrany plnoletých osôb zavedeného zákonom a podliehajúceho preskúmaniu nezávislým súdom?

6. Má sa pojem ‚subjekt[y], ktoré… uznáva za subjekty sociálnej povahy' podľa článku 132 ods. 1 [písm.] g) smernice o [DPH] vykladať v tom zmysle, že na účely uznania sociálnej povahy subjektu sú stanovené určité požiadavky týkajúce sa formy podnikania poskytovateľa služieb alebo neziskovosti či dosahovania zisku činnosťami poskytovateľa služieb, alebo všeobecnejšie v tom zmysle, že tento pojem obmedzuje rozsah pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 [písm.] g) inými kritériami a/alebo podmienkami, alebo samotný výkon plnení ‚súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia' stačí na to, aby sa dotknutému subjektu priznala sociálna povaha?

7. Má sa pojem ‚subjekt[y], ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy' podľa článku 132 ods. 1 [písm.] g) smernice o [DPH] vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby bol proces uznania založený na vopred stanovenom postupe a kritériách, alebo k uznaniu môže prípadne dôjsť *ad hoc* v jednotlivých prípadoch, prípadne prostredníctvom súdu?

8. Umožňuje zásada [ochrany] legitímnej dôvery tak, ako ju vykladá judikatúra Súdneho dvora…, správnym orgánom zodpovedným za výber DPH vyžadovať od osoby zdaniteľnej na účely DPH, aby zaplatila DPH súvisiacu s ekonomickými plneniami týkajúcimi sa obdobia predchádzajúceho rozhodnutiu správnych orgánov o vyrubení dane, po tom, čo tieto správne orgány pred predmetným obdobím dlhodobo prijímali daňové priznania k DPH tejto zdaniteľnej osoby, v ktorých ekonomické plnenia rovnakej povahy neboli zahrnuté medzi zdaniteľné plnenia? Je výkon podobnej možnosti správnych orgánov zodpovedných za výber DPH vymedzený určitými podmienkami?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej až štvrtej prejudiciálnej otázke

30 Svojou prvou až štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ekonomickou činnosťou v zmysle tohto ustanovenia je poskytovanie služieb uskutočňované v prospech plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, ktorých účelom je chrániť ich pri úkonoch v občianskom živote, ktorých plnenie je poskytovateľovi zverené súdnym orgánom na základe zákona a odmena za ktoré je stanovená tým istým orgánom paušálne alebo na základe posúdenia v každej jednotlivej veci s prihliadnutím najmä na finančnú situáciu nespôsobilej osoby, pričom táto odmena môže byť navyše v prípade nemajetnosti tejto osoby hradená štátom.

31 Treba pripomenúť, že hoci je pravda, že smernica o DPH vymedzuje veľmi širokú pôsobnosť DPH, týka sa iba činností, ktoré majú ekonomický charakter (rozsudok zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 24 a citovaná judikatúra).

32 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že činnosť môže byť kvalifikovaná ako ekonomická činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH iba vtedy, ak zodpovedá jednej z transakcií uvedených v článku 2 ods. 1 tejto smernice (rozsudok z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 21).

33 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorý sa týka zdaniteľných plnení, podlieha DPH okrem iného poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká. Okrem toho podľa článku 9 ods. 1 prvého pododseku tejto smernice sa za „zdaniteľnú osobu“ považuje osoba, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti (rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 21).

34 V prvom rade teda treba určiť, či sú činnosti, o aké ide vo veci samej, ktoré vnútroštátny súd kvalifikoval ako poskytovanie služieb v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, vykonávané za protihodnotu, ako to vyžaduje toto ustanovenie.

35 Hoci v konečnom dôsledku prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vykonal toto overenie, je však povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť mu všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na účel rozhodnutia vo veci, ktorú prejednáva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 27).

36 V tejto súvislosti je podľa ustálenej judikatúry predpokladom možnosti kvalifikovať poskytovanie služieb ako plnenie za protihodnotu výlučne existencia priamej súvislosti medzi týmto poskytovaním a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom služieb a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (rozsudok z 29. októbra 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 32).

37 V prejednávanej veci z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že EQ skutočne prijal platby v rámci výkonu poverení správy a zastupovania, ktoré mu boli pridelené.

38 Tento súd však po prvé uvádza, že poskytovanie uvedených služieb nezverili EQ ich príjemcovia, ale príslušný orgán na základe právnej úpravy na ochranu plnoletých osôb, ktoré sú nespôsobilé na právne úkony, pri úkonoch v občianskom živote.

39 Súdny dvor však už rozhodol, že skutočnosť, že dotknutá činnosť spočíva v plnení úloh zverených a upravených zákonom vo všeobecnom záujme, je irelevantná na účely posúdenia toho, či táto činnosť predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu (rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 42). Článok 25 písm. c) smernice o DPH totiž výslovne stanovuje, že poskytovanie služieb môže spočívať vo vykonávaní služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona.

40 Po druhé, pokiaľ ide v tomto kontexte o relevantnosť okolnosti, že v prípade nemajetnosti príjemcov poskytovania služieb, o ktoré ide vo veci samej, môže byť odmena za tieto služby hradená štátom, treba pripomenúť, že na to, aby mohlo byť poskytnutie služieb považované za vykonané „za protihodnotu“ v zmysle smernice o DPH, nie je nevyhnutné, ako vyplýva aj z článku 73 tejto smernice, aby sa protihodnota za tieto služby získala priamo od ich príjemcu, ale že toto protiplnenie je možné získať aj od tretej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 34).

41 Po tretie, pokiaľ ide o spôsoby stanovenia odmeny za také služby, ako sú služby poskytované EQ, z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom, ako aj z písomných odpovedí predložených EQ a luxemburskou vládou v nadväznosti na otázky položené v tejto súvislosti Súdnym dvorom, ktorých dôvodnosť prináleží overiť tomuto súdu, vyplýva, že táto odmena je stanovená na základe posúdenia každého jednotlivého prípadu s prihliadnutím na finančnú situáciu nespôsobilej osoby príslušným súdnym orgánom na žiadosť poskytovateľa, ktorý musí tomuto orgánu pravidelne podávať správy o svojich činnostiach. Okrem toho z nich vyplýva, že táto odmena sa vo všeobecnosti skladá

z mesačnej paušálnej sumy za vybavovanie bežných záležitostí nespôsobilej osoby a prípadne zo sumy za dodatočné plnenia určenej v zásade na hodinovom základe, pričom takto poskytnutá odmena nezodpovedá nevyhnutne vo všetkých prípadoch skutočnej hodnote poskytnutého plnenia.

42 V tejto súvislosti treba na jednej strane pripomenúť, že skutočnosť, že odmena za poskytnutie dotknutých služieb sa vypláca vo forme paušálu, nemôže ovplyvniť priamu súvislosť, ktorá existuje medzi vykonaným poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 37).

43 Na druhej strane skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná cena, a teda za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je bežná trhová cena, je pri tejto kvalifikácii ako plnenia za protihodnotu irelevantná, keďže takáto okolnosť nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi poskytovaním služieb, ktoré sa uskutočňuje alebo má uskutočniť za protihodnotu, ktorá bola alebo má byť prijatá a ktorej suma je určená vopred a podľa presne stanovených kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, body 45 a 46, ako aj citovanú judikatúru).

44 Okrem toho stanovenie odmeny tak, ako bolo práve opísané, ku ktorému dochádza postupne podľa toho, ako dotknutý poskytovateľ vykonáva svoje činnosti a predkladá príslušné vyúčtovania príslušnému súdnemu orgánu, nebráni v žiadnom prípade záveru, že takto stanovená suma sa určila vopred a podľa jasne stanovených kritérií v súlade s judikatúrou citovanou v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, pokiaľ sú spôsoby tohto stanovenia predvídateľné a môžu zabezpečiť, že tento poskytovateľ v zásade dostane platbu za tieto plnenia.

45 S prihliadnutím na vyššie uvedené sa preto nezdá, že by okolnosti uvedené vnútroštátnym súdom umožňovali pochybovať o tom, že poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, bolo vykonané za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

46 Po tomto konštatovaní treba v druhom rade uviesť, že na poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, sa vzťahuje pojem „ekonomická činnosť" v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

47 Pojem „ekonomická činnosť" je v článku 9 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH definovaný ako každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že táto definícia poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu „ekonomická činnosť", ako aj na objektívnu povahu tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť sa posudzuje ako taká nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov. Činnosť sa tak vo všeobecnosti považuje za ekonomickú, ak má trvalý charakter a je vykonávaná za odmenu, ktorú poberá osoba uskutočňujúca plnenie (rozsudok zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 34 a citovaná judikatúra).

48 Z judikatúry Súdneho dvora navyše vyplýva, že na účely určenia, či sa poskytnutie služby vykonáva za odmenu, a preto ju treba považovať za ekonomickú činnosť, treba zanalyzovať všetky podmienky, za ktorých bola uskutočnená (rozsudok z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 29).

49 V tejto súvislosti môže byť relevantným faktorom, ako uviedol vnútroštátny súd, otázka, či je výška odmeny určená podľa riadne stanovených kritérií, ktoré zaručujú, že bude postačovať na pokrytie nákladov na prevádzku poskytovateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38 a citovanú judikatúru), rovnako ako ním vo všeobecnosti môžu byť výška príjmov, ako aj iné skutočnosti, ako počet zákazníkov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 31).

50 Vzhľadom na skutkové okolnosti uvedené vnútroštátnym súdom sa zdá, že činnosť vykonávaná EQ má trvalý charakter. Okrem toho, ako vyplýva z bodu 45 tohto rozsudku, zdá sa tiež nesporné, že činnosť EQ je vykonávaná za odmenu. Vnútroštátny súd však vysvetľuje, že v tejto súvislosti má pochybnosti týkajúce sa skutočnosti, že služby poskytované týmto poskytovateľom nie sú nevyhnutne za každých okolností odmeňované tak, aby sa zaručilo pokrytie prevádzkových nákladov, ktoré mu vznikli.

51 Okolnosť, že každé individuálne posudzované poskytovanie služieb nie je odmeňované na úrovni zodpovedajúcej vynaloženým nákladom, však nemôže stačiť na preukázanie toho, že činnosť ako celok nie je odmeňovaná podľa kritérií zaručujúcich pokrytie prevádzkových nákladov poskytovateľa.

52 V prejednávanej veci a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa zdá, že spor vo veci samej sa odlišuje od sporov vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50), ako aj z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, bod 33), v ktorých sa dospelo k záveru o neexistencii ekonomickej činnosti dotknutých poskytovateľov, a to najmä z dôvodu, že príspevky platené príjemcami dotknutých služieb pokrývali len malú časť celkových prevádzkových nákladov vynaložených poskytovateľmi.

53 Vo veci samej totiž nič nenasvedčuje tomu, že by výška príjmov, ktoré zo svojej činnosti dosahoval EQ, bola nedostatočná vo vzťahu k jeho prevádzkovým nákladom. Okrem toho výsledky dotknutej činnosti nemôžu byť samy osebe rozhodujúce na účely analýzy ekonomickej povahy danej činnosti, uvedenej v bode 48 tohto rozsudku, keďže táto analýza sa musí vykonať s prihliadnutím na všetky podmienky, za ktorých sa táto činnosť uskutočňuje (pozri analogicky rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 29).

54 Nič preto nenasvedčuje tomu, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že činnosť vykonávaná EQ nemá ekonomickú povahu.

55 S prihliadnutím na vyššie uvedené treba na prvú až štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že ekonomickou činnosťou v zmysle tohto ustanovenia je poskytovanie služieb uskutočňované v prospech plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, ktorých účelom je chrániť ich pri úkonoch v občianskom živote, ktorých plnenie je poskytovateľovi zverené súdnym orgánom na základe zákona a odmena za ktoré je stanovená tým istým orgánom paušálne alebo na základe posúdenia v každej jednotlivej veci s prihliadnutím najmä na finančnú situáciu nespôsobilej osoby, pričom táto odmena môže byť navyše v prípade nemajetnosti tejto osoby hradená štátom, pokiaľ sú tieto služby poskytované za protihodnotu, poskytovateľ z nich získava trvalý príjem a celková výška odmeny za túto činnosť je určená podľa kritérií, ktorých cieľom je zabezpečiť pokrytie prevádzkových nákladov, ktoré tomuto poskytovateľovi vznikli.

O piatej až siedmej otázke

56 Svojou piatou až siedmou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že na jednej strane poskytovanie služieb v prospech plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, ktorých cieľom je chrániť ich pri úkonoch v občianskom živote, predstavuje „poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“, a na druhej strane, že advokát poskytujúci takéto služby môže byť na účely svojho podniku v zmysle smernice o DPH uznaný za subjekt sociálnej povahy.

57 Na úvod treba pripomenúť, že pojmy použité na označenie oslobodení od dane uvedené v článku 132 smernice o DPH sa majú vykladať reštriktívne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná

spoločnému systému DPH, a byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane. Toto pravidlo reštriktívneho výkladu preto neznamená, že by sa pojmy použité pre definovanie oslobodení od dane uvedených v článku 132 mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich účinkov (rozsudok z 12. marca 2015, „go fair" Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, bod 17).

58 Ako vyplýva zo znenia článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, oslobodenie od dane, ktoré toto ustanovenie upravuje, sa uplatňuje na poskytovanie služieb a dodávky tovaru, ktoré sú na jednej strane „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia" a na druhej strane „uskutočňovan[é]… subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy".

59 Pokiaľ ide v prvom rade o podmienku, podľa ktorej musí poskytovanie služieb úzko súvisieť so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, táto podmienka sa musí vykladať s ohľadom na článok 134 písm. a) smernice o DPH, ktorý v každom prípade vyžaduje, aby predmetné dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb boli nevyhnutné na uskutočnenie transakcií spadajúcich pod sociálnu starostlivosť alebo činnosť v oblasti sociálneho zabezpečenia (rozsudok z 8. októbra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 31).

60 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že dotknuté služby sa poskytujú na základe rôznych systémov stanovených v luxemburskom práve, ktorých cieľom je podporovať plnoleté osoby nespôsobilé na právne úkony pri úkonoch v občianskom živote, pričom nespôsobilosť na právne úkony týchto osôb možno konštatovať v prípade zmeny ich duševnej schopnosti v dôsledku choroby, neschopnosti alebo oslabenia spôsobeného vekom. V súlade s týmito systémami je tretia osoba poverená príslušným súdom správou a prípadne zastupovaním nespôsobilej osoby, pokiaľ ide o úkony v občianskom živote tejto osoby a správu jej majetku. Na tento účel môžu byť poverení najmä rodinní príslušníci nespôsobilej osoby, sociálni asistenti, neziskové združenia alebo advokáti.

61 Z písomných odpovedí predložených EQ a luxemburskou vládou na otázky položené v tejto súvislosti Súdnym dvorom konkrétne vyplýva, že ak je takto splnomocnený advokát, má takýto advokát vo všeobecnosti poskytovať v prospech nespôsobilej osoby viaceré plnenia, ako sú zhrnuté v bodoch 52 až 57 návrhov generálneho advokáta, ktoré zahŕňajú jednak plnenia týkajúce sa úkonov v občianskom živote a jednak správu bežného života a majetku nespôsobilej osoby, ako aj tie, ktoré majú právnu povahu.

62 Hoci smernica o DPH neobsahuje žiadnu definíciu pojmu „sociáln[a] starostlivosť alebo činnosť v oblasti sociálneho zabezpečenia" použitého najmä v jej článku 132 ods. 1 písm. g), Súdny dvor už rozhodol, že poskytovanie všeobecnej starostlivosti a pomoci v domácnosti, ktoré poskytuje zariadenie ambulantných služieb osobám, ktoré sú fyzicky alebo ekonomicky závislé, v zásade úzko súvisí so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 44).

63 Za takéto služby treba tiež považovať aj služby poskytované osobám, ktoré sa nachádzajú v stave duševnej závislosti, a sú určené na ich ochranu pri úkonoch v občianskom živote, pokiaľ si tieto osoby nie sú schopné ich zabezpečiť samy bez toho, aby riskovali poškodenie svojich vlastných, finančných alebo iných záujmov, keďže práve toto riziko odôvodňovalo vyhlásenie ich nespôsobilosti na právne úkony.

64 Ako totiž v podstate uviedol aj generálny advokát v bodoch 63 a 64 svojich návrhov, keďže takéto poskytovanie slúži na zmiernenie takéhoto rizika tým, že umožňujú, aby sa konkrétne činnosti každodenného života uvedených osôb, vrátane činností finančnej povahy, spravovali s potrebnou opatrnosťou, sú nevyhnutné na ich ochranu pred úkonmi, ktoré im môžu byť na ujmu, či dokonca ohroziť ich dôstojný život.

65 V dôsledku toho sa na poskytovanie služieb v prospech plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony a ktorého cieľom je ich ochrana pri úkonoch v občianskom živote, vzťahuje pojem „služby úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

66 Naproti tomu v prípade, že takéto služby poskytuje poskytovateľ, ktorý v rámci poverení uvedených v bode 60 tohto rozsudku vykonáva tiež všeobecnejšiu činnosť pomoci alebo právneho, finančného alebo iného poradenstva, ako sú činnosti, ktoré môžu súvisieť s osobitnými právomocami advokáta, finančného poradcu alebo realitného makléra, treba spresniť, že služby uskutočnené v rámci týchto činností, ktoré sú v súlade s právnymi predpismi poskytované, v zásade nepatria do rozsahu pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, aj keď sú vykonané v rámci pomoci osobe nespôsobilej na právne úkony. S prihliadnutím na reštriktívny výklad, ktorému musí toto oslobodenie od dane podliehať, nemožno totiž takéto plnenia považovať za nevyhnutné a úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou.

67 Toto konštatovanie je navyše potrebné aj preto, aby sa dodržala zásada daňovej neutrality, ktorá nachádza osobitné vyjadrenie v článku 134 písm. b) smernice o DPH a ktorá bráni tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielnym spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. mája 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 35). Ak by poskytovatelia poverení ochranou, o akých ide vo veci samej, uskutočňovali nielen transakcie súvisiace s ochranou osôb nespôsobilých na právne úkony, ale aj transakcie podobné tým, ktoré sa uskutočňujú mimo týchto poverení, bola by táto zásada porušená, ak by boli posledné uvedené transakcie oslobodené od DPH len z toho dôvodu, že sa uskutočnili v rámci výkonu takýchto poverení.

68 Pokiaľ ide v druhom rade o podmienku, podľa ktorej na to, aby bolo poskytovanie služieb oslobodené od dane, musí byť uskutočňované subjektmi verejného práva alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy, je nesporné, že EQ, advokát zapísaný v zozname luxemburskej advokátskej komory, nespadá pod pojem „subjekt verejného práva“, takže dotknuté oslobodenie od dane sa na neho môže vzťahovať len vtedy, ak sa možno domnievať, že sa na neho vzťahuje pojem „in[é] subjekt[y], ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

69 Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nespresňuje ani podmienky, ani samotné spôsoby uznania sociálnej povahy subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom. Z tohto dôvodu je v zásade vecou každého členského štátu, aby vo svojom vnútroštátnom práve stanovil predpisy, podľa ktorých možno tieto subjekty uznať, pričom členské štáty majú v tejto súvislosti priestor na voľnú úvahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, body 32 a 34).

70 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri uznaní sociálnej povahy iných subjektov, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, prináleží vnútroštátnym orgánom v súlade s právom Únie a pri preskúmaní vnútroštátnymi súdmi zohľadniť viaceré skutočnosti. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení, či už vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, v oblasti daní alebo sociálneho zabezpečenia, povaha všeobecného záujmu činností dotknutej zdaniteľnej osoby, skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne znášajú v prevažnom rozsahu zdravotné poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia, najmä keď súkromnoprávne subjekty udržiavajú s týmito subjektmi zmluvné vzťahy (rozsudok z 8. októbra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 44).

71 Zdaniteľná osoba sa môže dovolávať oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH s cieľom namietať voči vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s týmto ustanovením, len v prípade, ak členský štát nedodržal hranice svojej voľnej úvahy. V takom prípade je

úlohou vnútroštátneho súdu vzhľadom na všetky relevantné skutočnosti určiť, či zdaniteľná osoba má byť uznaná ako subjekt, ktorý má sociálnu povahu v zmysle uvedeného ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, body 28 a 32), ako tiež uviedol generálny advokát v bodoch 114 až 119 svojich návrhov.

72 V prejednávanej veci treba vzhľadom na otázky vnútroštátneho súdu po prvé zdôrazniť, že uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH podlieha nielen podmienke týkajúcej sa sociálnej povahy dotknutých služieb, ale sa okrem toho obmedzuje na poskytovanie služieb subjektmi uznanými za subjekty sociálnej povahy, ako bolo pripomenuté v bode 58 tohto rozsudku. Bolo by nezlučiteľné s uložením tejto dvojitej požiadavky, aby členské štáty mohli súkromné subjekty sledujúce vytváranie zisku kvalifikovať ako subjekty sociálnej povahy len na základe toho, že tieto subjekty poskytujú takisto sociálne prospešné služby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., C-543/14, EU:C:2016:605, body 61 a 63).

73 Po druhé skutočnosť, že dotknutý poskytovateľ je fyzickou osobou a svojou činnosťou sleduje cieľ vytvárania zisku, nie je prekážkou pre jeho uznanie za subjekt sociálnej povahy podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Súdny dvor už totiž vo vzťahu k pojmu „subjekt[y], ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“, rozhodol, že tento pojem je v zásade dostatočne široký na to, aby zahŕňal súkromné subjekty, ktoré sledujú vytváranie zisku, vrátane fyzických osôb prevádzkujúcich podnik v rozsahu, v akom tieto osoby tiež predstavujú individualizovaný subjekt, ktorý vykonáva osobitnú funkciu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, body 17 a 18; zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko, C-492/08, EU:C:2010:348, body 36 a 37, ako aj z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 57).

74 Z informácií poskytnutých Súdnemu dvoru napokon nevyplýva, že by Luxemburské veľkovojvodstvo využilo možnosť stanovenú v článku 133 prvom odseku písm. a) smernice o DPH odoprieť najmä oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice subjektom, ktorých cieľom je systematické vytváranie zisku, takže tento členský štát nemôže namietať prípadné sledovanie tohto cieľa voči zdaniteľnej osobe, ktorá chce mať nárok na toto oslobodenie od dane.

75 Takéto obmedzenie pravidla oslobodenia od dane je totiž len eventuálnej povahy a členský štát, ktorý neprijal opatrenia potrebné na tento účel, sa nemôže odvolávať na svoje vlastné opomenutie na to, aby zdaniteľnej osobe odmietol priznať oslobodenie od dane, ktorého sa táto osoba môže oprávnene domáhať na základe smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 60). Uplatnenie uvedeného obmedzenia v tomto prípade by okrem toho mohlo porušovať zásadu daňovej neutrality, keďže so službami uvedenými v článku 132 ods. 1 písm. g) tejto smernice by sa na účely DPH zaobchádzalo rozdielne v závislosti od toho, či subjekty, ktoré ich poskytujú, sledujú vytváranie zisku alebo nie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 42).

76 Po tretie, hoci na účely uznania poskytovateľa za subjekt sociálnej povahy nie je forma činnosti, ktorú si poskytovateľ zvolil, irelevantná, pretože sa nesmie ukázať ako nezlučiteľná s klasifikáciou ako „subjekt sociálnej povahy“, členské štáty nemôžu odmietnuť takéto uznanie bez presného preskúmania konkrétnych okolností prípadu s cieľom overiť, či tieto okolnosti môžu preukázať sociálnu povahu podniku prevádzkovaného takýmto poskytovateľom, aby sa v prípade, že sa táto sociálna povaha preukáže a v rozsahu, v akom tento poskytovateľ poskytuje služby úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, na tieto služby vzťahovala výnimka ustanovená v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

77 Pokiaľ ide konkrétne o okolnosť, že v prejednávanej veci poskytol dotknuté služby advokát zapísaný v advokátskej komore, treba uviesť, že Súdny dvor nepochybne rozhodol, že profesijnú kategóriu advokátov a právnych zástupcov nemožno vzhľadom na ich celkové ciele a skutočnosť, že sa ich

prípadná sociálna činnosť nevyznačuje stálosťou, vo všeobecnosti považovať za kategóriu, ktorá má sociálnu povahu (rozsudok z 28. júla 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., C-543/14, EU:C:2016:605, bod 62).

78 Z tejto judikatúry však nevyplýva, že zdaniteľná osoba uskutočňujúca plnenia úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia môže byť za každých okolností a *a priori* vylúčená z možnosti, že bude uznaná za subjekt sociálnej povahy len z dôvodu, že patrí do profesijnej kategórie definovanej v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, bez preskúmania otázky, či prevádzkuje svoj podnik za podmienok odôvodňujúcich uznanie za subjekt sociálnej povahy v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Takýto prístup by okrem toho mohol byť v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ako to v podstate uviedol aj generálny advokát v bodoch 90 a 95 svojich návrhov.

79 Hoci profesijnú kategóriu advokátov nemožno vo všeobecnosti charakterizovať ako kategóriu sociálnej povahy, nie je vylúčené, že advokát poskytujúci služby úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia v konkrétnom prípade preukáže stabilný sociálny záväzok a vzhľadom na skutočnosti, ktoré treba zohľadniť na účely určenia sociálnej povahy svojho podniku, sa odlišuje od iných fyzických alebo právnických osôb poskytujúcich takéto služby len tým, že je zapísaný ako advokát v advokátskej komore.

80 V takom prípade je samotné postavenie poskytovateľa ako advokáta čisto formálnou skutočnosťou, ktorá nemôže spochybniť sociálnu povahu jeho podniku.

81 Bude tak prináležať vnútroštátnemu súdu, aby s prihliadnutím na všetky ostatné relevantné okolnosti charakterizujúce spor, ktorý prejednáva, preskúmal otázku, či Luxemburské veľkovojvodstvo prekročilo hranice svojej voľnej úvahy tým, že nestanovilo možnosť poskytovateľa služieb, ktorý sa nachádza v takej situácii ako žalobca vo veci samej, získať na účely svojho podnikania uznanie za subjekt sociálnej povahy. Iba v prípade, ak tento členský štát prekročí tieto obmedzenia, bude vnútroštátnemu súdu prináležať, aby sám priznal takéto uznanie za obdobie, o ktoré ide vo veci samej, pričom prípadne neuplatní hmotnoprávne alebo procesné ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré bránia tomuto priznaniu.

82 Na účely poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu treba poznamenať, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom niektoré skutočnosti obsiahnuté v spise predloženom Súdnemu dvoru sú podľa všetkého do určitej miery relevantné na účely preskúmania, či žalobca vo veci samej, napriek svojmu postaveniu advokáta, preukázal stabilný sociálny záväzok v rámci prevádzkovania svojho podniku počas obdobia, o ktoré ide vo veci samej.

83 V tejto súvislosti možno na jednej strane zohľadniť okolnosť, že dotknutá osoba vykonávala svoje činnosti, z ktorých sa v každom prípade zdá, že časť z nich má sociálnu povahu, v rámci poverení ochrany, ktoré jej boli na základe rôznych systémov ochrany stanovených v luxemburskom práve zverené súdnym orgánom, ktorý okrem toho kontroluje ich výkon. Taká okolnosť totiž naznačuje nielen to, že dotknutý poskytovateľ je povinný vykonávať tieto činnosti v súlade s osobitnými právnymi predpismi stanovenými v tejto súvislosti v luxemburskom práve, ale tiež, že môže konať až po tom, čo príslušný súdny orgán prijal výslovné rozhodnutie o vymenovaní osôb poverených poskytovaním služieb patriacich do sociálnej starostlivosti alebo činnosti v oblasti sociálneho zabezpečenia.

84 Na druhej strane môže byť relevantná aj okolnosť, že odmena za dotknuté činnosti je vždy stanovená pod dozorom tohto súdneho orgánu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 38) a že túto odmenu môže v prípade nemajetnosti príjemcu uhradiť štát.

85 Treba tiež pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že v prípade zdravotnej sestry, ktorá prevádzkuje podnik o jednej osobe, a uplatňuje si oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, môže členský štát v zásade bez toho, aby prekročil mieru voľnej úvahy, ktorá mu je v tomto kontexte priznaná, požadovať, aby náklady na zdravotnú starostlivosť a lieky takej zdaniteľnej osoby aspoň v dvoch tretinách prípadov znášali úplne alebo čiastočne zákonné subjekty sociálneho zabezpečenia a sociálnej starostlivosti na to, aby tento poskytovateľ mohol byť uznaný za subjekt sociálnej povahy (pozri analogicky rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, body 10 a 35 až 37).

86 Rovnako nič nebráni tomu, aby dotknutý členský štát podmienil priznanie takéhoto uznania tým, že poskytovateľ služieb vykoná na tento účel určité procesné kroky, keďže takéto kroky môžu dotknutým orgánom umožniť overiť sociálnu povahu tohto poskytovateľa. Zdá sa však, že, pokiaľ ide o oslobodenie stanovené vo vnútroštátnom ustanovení, ktorým sa preberá článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, luxemburské právo neukladá takéto kroky, čo ale prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

87 Uplatňovanie takých podmienok pritom musí byť v súlade so zásadou daňovej neutrality. V spore vo veci samej tak bude treba overiť, či iné zdaniteľné osoby, vrátane neziskových združení, už boli uznané za okolností podobných okolnostiam charakterizujúcim situáciu žalobcu vo veci samej, čo je aspekt, ku ktorému tento žalobca a luxemburská vláda vo svojich písomných odpovediach na otázky Súdneho dvora zaujali odlišné stanovisko.

88 S prihliadnutím na všetky vyššie uvedené úvahy treba na piatu až siedmu otázku odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane poskytovanie služieb v prospech plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, ktorých cieľom je chrániť ich pri úkonoch v občianskom živote, predstavuje „poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“, a na druhej strane, že nie je vylúčené, že advokát poskytujúci služby sociálnej povahy môže byť na účely svojho podniku a v hraniciach uvedených služieb uznaný za subjekt sociálnej povahy, pričom takéto uznanie prizná súdny orgán len vtedy, ak dotknutý členský štát odmietnutím tohto uznania prekročil hranice voľnej úvahy, ktorú v tomto ohľade má.

O ôsmej otázke

89 Svojou ôsmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zásada ochrany legitímnej dôvery bráni tomu, aby daňová správa uplatnila DPH na určité plnenia týkajúce sa predchádzajúceho obdobia v situácii, keď táto správa už niekoľko rokov akceptuje daňové priznania k DPH zdaniteľnej osoby, ktoré plnenia rovnakej povahy nezahŕňajú medzi zdaniteľné plnenia, a keď zdaniteľná osoba nemôže získať späť splatnú DPH od osôb, ktoré za tieto plnenia zaplatili.

90 Treba pripomenúť, že zásada ochrany legitímnej dôvery sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci, u ktorej správny orgán vyvolal odôvodnené očakávania z dôvodu presných ubezpečení, ktoré jej poskytol (rozsudok z 5. marca 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, bod 44).

91 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že luxemburská daňová správa po tom, čo akceptovala nezdaňovanie plnení uskutočňovaných EQ od roku 2004, svojím dodatočným daňovým výmerom z 19. januára 2018 zmenila túto prax voči EQ, pokiaľ ide o plnenia uskutočnené od roku 2014, tak, že za plnenia rovnakej povahy požadovala zaplatenie DPH.

92 Samotná akceptácia, a to aj počas viacerých rokov, luxemburskou daňovou správou daňových priznaní k DPH predložených EQ, ktoré nezahŕňali sumy týkajúce sa plnení, o ktoré ide vo veci samej, však neznamená presné uistenie tejto daňovej správy o neuplatňovaní DPH na tieto plnenia, a tak nemôže u tejto zdaniteľnej osoby vyvolať legitímnu dôveru o nezdaniteľnej povahe dotknutých plnení.

93 Okrem toho, pokiaľ ide o situáciu, na ktorú poukázal vnútroštátny súd, keď poskytovateľ poskytol služby bez toho, aby vybral DPH, ktorú bol povinný zaplatiť, a keď nemá možnosť získať späť DPH od tých, ktorí za tieto služby zaplatili, a ktorú následne vyžadovala daňová správa, treba v prípade, ak je to tak, na to nahliadať tak, že odmeny, ktoré poskytovateľ v tejto súvislosti dostane, už zahŕňajú splatnú DPH, takže výber DPH je v súlade so základnou zásadou smernice o DPH, podľa ktorej má systém DPH zaťažovať len konečného spotrebiteľa (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, body 34, 42 a 43).

94 S prihliadnutím na tieto úvahy treba na ôsmu otázku odpovedať tak, že zásada ochrany legitímnej dôvery nebráni tomu, aby daňová správa uplatnila DPH na určité plnenia týkajúce sa predchádzajúceho obdobia v situácii, keď táto správa už niekoľko rokov akceptuje daňové priznania k DPH zdaniteľnej osoby, ktoré plnenia rovnakej povahy nezahŕňajú do zdaniteľných plnení, a keď zdaniteľná osoba nemôže získať späť splatnú DPH od osôb, ktoré za tieto plnenia zaplatili, pričom na už vyplatené odmeny treba potom nahliadať tak, že už túto DPH zahŕňajú.

O trovách

95 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že ekonomickou činnosťou v zmysle tohto ustanovenia je poskytovanie služieb uskutočňované v prospech plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, ktorých účelom je chrániť ich pri úkonoch v občianskom živote, ktorých plnenie je poskytovateľovi zverené súdnym orgánom na základe zákona a odmena za ktoré je stanovená tým istým orgánom paušálne alebo na základe posúdenia v každej jednotlivej veci s prihliadnutím najmä na finančnú situáciu nespôsobilej osoby, pričom táto odmena môže byť navyše v prípade nemajetnosti tejto osoby hradená štátom, pokiaľ sú tieto služby poskytované za protihodnotu, poskytovateľ z nich získava trvalý príjem a celková výška odmeny za túto činnosť je určená podľa kritérií, ktorých cieľom je zabezpečiť pokrytie prevádzkových nákladov, ktoré tomuto poskytovateľovi vznikli.**

2. **Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane poskytovanie služieb v prospech plnoletých osôb nespôsobilých na právne úkony, ktorých cieľom je chrániť ich pri úkonoch v občianskom živote, predstavuje „poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“, a na druhej strane, že nie je vylúčené, že advokát poskytujúci služby sociálnej povahy môže byť na účely svojho podniku a v hraniciach uvedených služieb uznaný za subjekt sociálnej povahy, pričom takéto uznanie prizná súdny orgán len vtedy, ak dotknutý členský štát odmietnutím tohto uznania prekročil hranice voľnej úvahy, ktorú v tomto ohľade má.**

3. **Zásada ochrany legitímnej dôvery nebráni tomu, aby daňová správa uplatnila daň z pridanej hodnoty (DPH) na určité plnenia týkajúce sa predchádzajúceho obdobia v situácii, keď táto správa už niekoľko rokov akceptuje daňové priznania k DPH zdaniteľnej osoby, ktoré plnenia rovnakej povahy nezahŕňajú do zdaniteľných plnení, a keď zdaniteľná osoba nemôže získať späť splatnú DPH od osôb, ktoré za tieto plnenia zaplatili, pričom na už vyplatené odmeny treba potom nahliadať tak, že už túto DPH zahŕňajú.**

Podpisy