Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. aprila 2021 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Ekonomska dejavnost – Opravljanje storitev za plačilo – Člen 2(1)(c) in člen 9(1) – Oprostitve – Člen 132(1)(g) – Opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom – Storitve, ki jih opravi odvetnik v okviru pooblastil za varstvo poslovno nesposobnih polnoletnih oseb – Organizacija s priznanim socialnim pomenom“

V zadevi C-846/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal d’arrondissement (okrožno sodišče, Luksemburg) z odločbo z dne 20. novembra 2019, ki je na Sodišče prispela 21. novembra 2019, v postopku

EQ

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica senata, N. Wahl, F. Biltgen, sodnika, L. S. Rossi, sodnica, in J. Passer, sodnik,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za luksemburško vlado C. Schiltz in T. Uri, agenta,

– za Evropsko komisijo sprva R. Lyal in N. Gossement, nato pa R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 14. januarja 2021

izreka naslednjo

* Jezik postopka: francoščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(1) in člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med EQ in administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (uprava za registre, državno premoženje in DDV, Luksemburg; v nadaljevanju: luksemburška davčna uprava) zaradi obdavčitve storitev odvetnika, opravljenih v okviru pooblastil za varstvo poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, ki mu jih je na podlagi zakona podelil pristojni pravosodni organ, z davkom na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost' je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 24(1) navedene direktive določa:

„‚Opravljanje storitev' pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

6 Člen 25 Direktive o DDV določa:

„Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje eno od naslednjih transakcij:

(a) odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;

(b) obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja;

(c) opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona.“

7 Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav."

8 Člen 131 navedene direktive, ki je edini člen poglavja 1 in ki je naslovljen „Splošne določbe", pod naslovom IX te direktive, naslovljenim „Oprostitve", določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab."

9 Poglavje 2 naslova IX Direktive o DDV, naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu", zajema člene od 132 do 134 te direktive.

10 V skladu s členom 132(1)(g) te direktive države članice oprostijo naslednje transakcije:

„opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena."

11 Člen 133, prvi odstavek, točka (a), navedene direktive določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev".

12 Člen 134 Direktive o DDV določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV."

Luksemburško pravo

13 Člen 4(1) loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (zakon o davku na dodano vrednost z dne 12. februarja 1979) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Za davčnega zavezanca v smislu člena 2 se šteje vsaka oseba, ki neodvisno in redno opravlja storitve v okviru katere koli ekonomske dejavnosti, ne glede na namen ali rezultat ali kraj te dejavnosti. […]"

14 Člen 5 zakona o DDV določa:

„Ekonomska dejavnost je vsaka dejavnost, katere namen je ustvarjanje prihodkov, zlasti dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev in dejavnostmi, ki obsegajo izkoriščanje opredmetenega ali neopredmetenega premoženja z namenom trajnega doseganja dohodka."

15 Člen 15(1) tega zakona določa:

„1. Za opravljanje storitev se šteje vsaka transakcija, ki ni niti dobava blaga niti pridobitev znotraj Skupnosti niti uvoz blaga.

Ta transakcija je lahko prenos premoženja v pravicah, obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja in opravljanje storitev na podlagi zakona ali na podlagi naloga ali v imenu državnega organa.

[…]"

16 Člen 44(1)(o) zakona o DDV določa:

„[DDV] so v mejah in pod pogoji, določenimi v uredbi Velikega vojvodstva, oproščene:

[…]

(o) storitve in dobava blaga, ki so tesno povezani s socialnim varstvom, socialnim skrbstvom ali javnim zdravstvom, ki jih opravljajo osebe javnega prava, investicijski skladi, javni ali javnokoristni subjekti, negovalne ustanove, oskrbovalni domovi ali domovi starejših občanov, bolnišnice ali dobrodelne organizacije in druge podobne organizacije zasebnega sektorja, katerih socialni pomen so priznali pristojni javni organi;

[…]"

17 Člen 3 règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (uredba Velikega vojvodstva z dne 23. decembra 1982 o določitvi pogojev za imenovanje skrbnika) določa:

„Sodišče, pristojno za skrbništvo, lahko skrbniku dodeli plačilo, za katero z obrazloženo odločbo ob upoštevanju premoženjskega stanja poslovno nesposobne osebe določi znesek ali način izračuna.

To plačilo je bodisi fiksen znesek bodisi delež dohodkov poslovno nesposobne osebe bodisi nagrada, določena na podlagi opravljenih nalog.

[…]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

18 EQ je od leta 1994 vpisan v imenik odvetnikov v Luxembourgu (Luksemburg). Od leta 2004 opravlja dejavnosti zastopanja polnoletnih oseb kot pooblaščenec, varuh in skrbnik.

19 Luksemburška davčna uprava je z odločbama o odmeri DDV z dne 19. januarja 2018 za leti 2014 in 2015, ki sta bili potrjeni s sklepom o pritožbi z dne 4. junija 2018, po uradni dolžnosti določila zneske DDV, ki jih je EQ dolgoval za ti leti, pri čemer je izhajala iz domneve, da navedene dejavnosti zastopanja pomenijo opravljanje storitev, obdavčljivih z DDV.

20 EQ je pri predložitvenem sodišču vložil predlog za razglasitev ničnosti sklepa z dne 4. junija 2018, v katerem je med drugim navedel, da dejavnosti, ki jih je v spornem obdobju opravljal na področju varstva polnoletnih oseb, niso ekonomske dejavnosti, da so bile te dejavnosti vsekakor oproščene plačila DDV na podlagi nacionalne določbe, s katero je bil prenesen člen 132(1)(g) Direktive o DDV, in da je luksemburška davčna uprava od leta 2004 do leta 2013 priznavala, da navedene dejavnosti niso predmet DDV, tako da naj bi obdavčitev teh dejavnosti z DDV za leti 2014 in 2015 odtlej pomenila kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj.

21 EQ poleg tega trdi, da je stališče luksemburške davčne uprave nasprotno od stališča ministère de la Justice (ministrstvo za pravosodje, Luksemburg), ki skrbi za plačilo nagrad zastopnikov, ki opravljajo naloge varstva polnoletnih oseb, če so te v materialni stiski, in ki priznava, da plačila, prejeta iz tega naslova, niso predmet DDV.

22 Luksemburška davčna uprava te trditve izpodbija. V zvezi s tem na eni strani trdi, da so storitve, ki jih EQ opravlja na področju varstva polnoletnih oseb, ekonomska dejavnost, saj EQ te storitve opravlja v okviru svoje odvetniške poklicne dejavnosti in da od njih prejema znaten dohodek. Na drugi strani naj navedene storitve v okoliščinah obravnavane zadeve ne bi mogle biti oproščene na podlagi nacionalne določbe, s katero je prenesen člen 132(1)(g) Direktive o DDV, ker se oseba, ki opravlja odvetniški poklic in ki ne izpolnjuje pogoja, da je organizacija socialnega pomena, na oprostitev iz te določbe ne more sklicevati.

23 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je za potrebe poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, torej tistih z zmanjšanimi duševnimi sposobnostmi zaradi bolezni, invalidnosti ali težav zaradi staranja, poskrbljeno v okviru različnih ureditev varstva, med katerimi sta varuštvo in skrbništvo, ki omogočajo svetovanje, nadzor ali zastopanje teh oseb pri sklepanju civilnopravnih poslov ter ki dajejo pooblastila za upravljanje in zastopanje tretjim osebam. Z določitvijo teh ureditev varstva lahko sodišče, pristojno za skrbništvo, imenuje posebnega zastopnika, dokler se ne sprejme odločitev o ureditvi varstva, in začasnega zastopnika v primeru navzkrižja interesov. V praksi se oskrbovalci, skrbniki, posebni zastopniki in začasni zastopniki izbirajo predvsem med družinskimi člani, vendar tudi med drugimi osebami, kot so odvetniki.

24 Navedeno sodišče najprej v zvezi z vprašanjem, ali so zadevne dejavnosti ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, ki se opravljajo za plačilo v smislu člena 2(1)(c) te direktive, navaja, da plačila iz člena 3 uredbe Velikega vojvodstva z dne 23. decembra 1982 o določitvi pogojev za imenovanje skrbnika dejansko pomenijo finančno protidajatev v zvezi s temi dejavnostmi.

25 Toda čeprav so storitve, ki se opravljajo v obravnavani zadevi, v vseh pogledih podobne ekonomski dejavnosti, se predložitveno sodišče po eni strani sprašuje o obsegu presoje v sodni praksi Sodišča (glej zlasti sodbo z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, točka 32), v skladu s katero je storitev obdavčljiva le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve. Na področju varstva polnoletnih oseb naj bi namreč obstajalo tristransko razmerje med ponudnikom storitev, prejemnikom storitev, in sicer polnoletno osebo v varstvu, in pravosodnim organom, ki je temu ponudniku storitev zaupal nalogo skrbništva. V zvezi s tem naj bi lahko imelo vpliv tudi dejstvo, da v primeru materialne stiske zadevne polnoletne osebe v varstvu plačilo ponudniku storitev krije država.

26 Po drugi strani v zvezi z višino plačila iz sodne prakse Sodišča sicer izhaja, da ni pomembno, ali je ekonomska transakcija izvedena po nižji ceni od stroškov, vendar naj bi iz te sodne prakse tudi izhajalo, da mora biti plačilo določeno vnaprej in da mora pokriti stroške delovanja ponudnika storitve (glej zlasti sodbo z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, točka 38). V obravnavani zadevi plačilo ponudniku storitev za vsak primer posebej

določi pristojno sodišče glede na premoženjsko stanje prejemnika, tako da to plačilo ni določeno vnaprej in ni nujno, da v vseh okoliščinah zagotavlja kritje stroškov delovanja, ki jih je imel ta ponudnik.

27 Dalje, predložitveno sodišče mora v zvezi z vprašanjem, ali so zadevne dejavnosti oproščene plačila DDV, preučiti, prvič, ali so te dejavnosti zajete s pojmom „socialno skrbstvo in socialnovarstveno delo“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV, in drugič, ali bi bil EQ lahko zajet s pojmom „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ v smislu te določbe, ter po kakšnem postopku in kateri organ podeli to priznanje.

28 Predložitveno sodišče se nazadnje sprašuje o uporabi načela varstva legitimnih pričakovanj v okoliščinah obravnavane zadeve. V tem okviru zlasti navaja, da če luksemburška davčna uprava davčnega zavezanca po izvedbi zadevnih transakcij opozori, da namerava odstopati od svojega prejšnjega stališča, v skladu s katerim se za te transakcije ni obračunal DDV, je davčni zavezanec v položaju, ko prejemniku teh storitev ni mogel zaračunati DDV. Davčni zavezanec naj bi tako moral zneske, ki jih država zahteva iz naslova DDV, vzeti iz lastnih sredstev.

29 V teh okoliščinah je tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče v Luxembourgu, Luksemburg) prekinilo postopek in Sodišču postavilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali je treba pojem ‚gospodarske dejavnosti' v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive [o DDV] razlagati tako, da zajema, ali tako, da izključuje opravljanje storitev v okviru trikotnega razmerja, v katerem ponudnika storitev za njihovo opravljanje pooblasti subjekt, ki ni prejemnik opravljenih storitev?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če se storitve opravljajo v okviru naloge, ki jo dodeli neodvisen pravosodni organ?

3. Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če plačilo ponudnika storitev nosi prejemnik storitev ali če ga nosi država, katere del je subjekt, ki je ponudnika storitev pooblastil za njihovo opravljanje?

4. Ali je treba pojem gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive [o DDV] razlagati tako, da zajema, ali tako, da izključuje opravljanje storitev, če plačilo ponudnika storitev ni zakonsko obvezno in višina tega plačila, če je dodeljeno, […] zahteva presojo vsakega primera posebej, […] je vedno odvisna od premoženjskega stanja prejemnika storitev in […] se določi bodisi na podlagi pavšalnega zneska bodisi deleža prihodkov prejemnika storitev bodisi opravljenih storitev?

5. Ali je treba pojem ‚opravljanje storitev in dobav[a] blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom' iz člena 132(1)(g) Direktive [o DDV] razlagati tako, da vključuje, ali tako, da izključuje storitve, opravljene v okviru ureditve varstva (poslovno nesposobnih) polnoletnih oseb, ki je bila vzpostavljena z zakonom in nad katero nadzor izvaja neodvisen pravosodni organ?

6. Ali je treba pojem ‚organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena' iz člena 132(1)(g) Direktive [o DDV] razlagati tako, da za priznanje socialnega pomena organizacije nalaga nekatere zahteve glede na obliko delovanja ponudnika storitev ali glede na altruistični ali pridobitni cilj dejavnosti ponudnika storitev, ali splošneje tako, da z drugimi merili in/ali pogoji omejuje področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(g), ali pa zadostuje le opravljanje storitev, ‚povezanih s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom', da ima zadevna organizacija socialni pomen?

7. Ali je treba pojem ‚organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena' iz člena 132(1)(g) Direktive [o DDV] razlagati tako, da zahteva postopek priznanja, ki se opira na vnaprej določen postopek in merila, ali pa se lahko *ad hoc* priznanje podeli v vsakem primeru posebej, po potrebi od pravosodnega organa?

8. Ali načelo varstva legitimnih pričakovanj, kot se razlaga v sodni praksi Sodišča […], upravi, pristojni za izterjavo DDV, omogoča, da od zavezanca za DDV zahteva plačilo DDV za gospodarske transakcije, ki se nanašajo na obdobje, ki je ob izdaji davčne odločbe uprave že končano, potem ko je ta uprava v daljšem obdobju pred tem obdobjem sprejemala obračune DDV navedenega davčnega zavezanca, v katerih take gospodarske transakcije niso bile vključene med obdavčljive transakcije? Ali za to možnost uprave, pristojne za izterjavo DDV, veljajo določeni pogoji?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje

30 Predložitveno sodišče želi s prvim, drugim, tretjim in četrtim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da so storitve – ki se opravijo za poslovno nesposobne polnoletne osebe in katerih namen je te osebe varovati pri sklepanju civilnopravnih poslov, katerih opravljanje pravosodni organ zaupa ponudniku storitev na podlagi zakona in katerih plačilo isti organ določi pavšalno ali na podlagi presoje konkretnega primera zlasti ob upoštevanju finančnega položaja poslovno nesposobne osebe, pri čemer lahko to plačilo poleg tega v primeru materialne stiske te osebe krije država – ekonomska dejavnost v smislu navedene določbe.

31 Opozoriti je treba, da Direktiva o DDV sicer določa zelo široko področje uporabe DDV, vendar se ta davek uporablja zgolj za ekonomske dejavnosti (sodba z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 24 in navedena sodna praksa).

32 V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da je dejavnost mogoče opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV le, če ustreza eni od transakcij iz člena 2(1) te direktive (sodba z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 21).

33 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, so predmet DDV med drugim storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo. Poleg tega je v skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, te direktive „davčni zavezanec" vsaka oseba, ki neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti (sodba z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 21).

34 Tako je treba na prvem mestu ugotoviti, ali se dejavnosti, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki jih je predložitveno sodišče opredelilo kot storitve v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV, opravljajo za plačilo, kot se zahteva s to določbo.

35 Čeprav bo to nazadnje preverilo predložitveno sodišče, mu mora Sodišče vseeno dati vse elemente razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili pri razsojanju predložene zadeve (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, točka 27).

36 V zvezi s tem je v skladu z ustaljeno sodno prakso za to, da bi bilo neko opravljanje storitev mogoče opredeliti kot transakcijo, opravljeno za plačilo, potrebna le neposredna zveza med tem opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne

dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 29. oktobra 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 32).

37 V obravnavani zadevi je iz pojasnil predložitvenega sodišča razvidno, da je EQ dejansko prejel plačila v okviru izvrševanja pooblastil za upravljanje in zastopanje, ki so mu bila podeljena.

38 Vendar to sodišče poudarja, prvič, da opravljanje teh storitev osebi EQ niso zaupali prejemniki navedenih storitev, ampak pristojni organ, in sicer na podlagi ureditve, katere namen je varstvo poslovno nesposobnih polnoletnih oseb pri sklepanju civilnopravnih poslov.

39 Sodišče pa je že razsodilo, da dejstvo, da zadevna dejavnost zajema opravljanje nalog, ki so poverjene in urejene z zakonom, v splošnem interesu, ni pomembno pri presoji, ali ta dejavnost pomeni opravljanje storitev za plačilo (sodba z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 42). Člen 25(c) Direktive o DDV namreč izrecno določa, da lahko opravljanje storitev vključuje opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona.

40 Drugič, v zvezi s tem, ali je v tem okviru upoštevna okoliščina, da lahko v primeru materialne stiske prejemnikov storitev iz postopka v glavni stvari plačilo teh storitev krije država, je treba opozoriti, da za to, da bi bilo mogoče šteti, da se storitev opravlja „za plačilo“ v smislu Direktive o DDV, ni nujno, kot izhaja tudi iz člena 73 te direktive, da se protidajatev za to storitev prejme neposredno od prejemnika navedene storitve, temveč je to protidajatev mogoče prejeti tudi od tretje osebe (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 34).

41 Tretjič, v zvezi s podrobnimi pravili, v skladu s katerimi je določeno plačilo za storitve, kakršne so te, ki jih opravlja EQ, je iz pojasnil predložitvenega sodišča in pisnih odgovorov EQ in luksemburške vlade na vprašanja, ki jih je v zvezi s tem postavilo Sodišče, katerih utemeljenost bo moralo preveriti predložitveno sodišče, razvidno, da to plačilo določi pristojni pravosodni organ na podlagi presoje vsakega primera posebej ob upoštevanju finančnega položaja poslovno nesposobne osebe, in sicer na predlog ponudnika storitev, ki mora ta organ redno obveščati o svojih transakcijah. Iz tega je tudi razvidno, da je to plačilo na splošno sestavljeno iz mesečnega pavšalnega zneska iz naslova tekočega upravljanja zadev poslovno nesposobne osebe in po potrebi zneska iz naslova dodatnih storitev, ki se načeloma določi na podlagi urne postavke, pri čemer tako dodeljeno plačilo ne ustreza nujno dejanski vrednosti opravljene storitve v vseh primerih.

42 V tem okviru je treba po eni strani opozoriti, da dejstvo, da se plačilo zadevnih storitev izvede v obliki pavšalnega zneska, ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 37).

43 Po drugi strani dejstvo, da se gospodarska transakcija opravi po višji ali nižji ceni od stroškov, torej po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, ni upoštevno pri opredelitvi transakcije, opravljene za plačilo, saj taka okoliščina ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in prejetim plačilom ali plačilom, ki bo prejeto, katerega znesek je določen vnaprej v skladu z natančno določenimi merili (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).

44 Poleg tega določitev plačila, kot je bilo pravkar opisano in ki se izvede, ko zadevni ponudnik opravi svoje dejavnosti in predloži račune v zvezi s tem pristojnemu pravosodnemu organu, nikakor ne preprečuje ugotovitve, da je bil tako določen znesek opredeljen vnaprej in na podlagi natančno določenih meril v skladu s sodno prakso, navedeno v prejšnji točki te sodbe, če so podrobna pravila za to določitev predvidljiva in taka, da zagotavljajo, da bo ta ponudnik načeloma prejel plačilo za te storitve.

45 Glede na navedeno torej ni razvidno, da bi bilo zaradi okoliščin, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, mogoče dvomiti o tem, da so bile storitve iz postopka v glavni stvari opravljene za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

46 Po tej ugotovitvi je na drugem mestu še pomembno, da so storitve iz postopka v glavni stvari zajete s pojmom „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

47 Pojem „ekonomska dejavnost“ je v členu 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV opredeljen tako, da zajema vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ta opredelitev kaže na široko področje uporabe, ki ga zajema pojem „ekonomska dejavnost“, in na objektivnost tega pojma v smislu, da se dejavnost obravnava kot taka, neodvisno od njenega namena ali rezultatov. Dejavnost je tako na splošno opredeljena kot ekonomska, če je trajna in opravljena za plačilo, ki ga prejme tisti, ki je opravil transakcijo (sodba z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 34 in navedena sodna praksa).

48 Iz sodne prakse Sodišče poleg tega izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali se storitev opravlja za plačilo, tako da je treba to dejavnost šteti za ekonomsko dejavnost, preučiti vse okoliščine, v katerih se opravlja (sodba z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 29).

49 V zvezi s tem je upoštevni dejavnik, kot je navedlo predložitveno sodišče, lahko to, ali je višina nadomestila določena v skladu z merili, ki zagotavljajo, da je to nadomestilo zadostno za kritje stroškov delovanja ponudnika storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, točka 38 in navedena sodna praksa), prav tako pa so bolj na splošno lahko upoštevni dejavniki tudi višina dohodkov in drugi elementi, kot je število strank (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 31).

50 Glede na dejanske elemente, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, je razvidno, da je dejavnost, ki jo opravlja EQ, trajna. Poleg tega, kot izhaja iz točke 45 te sodbe, se prav tako ne zdi sporno, da se dejavnost EQ opravlja za plačilo. Vendar predložitveno sodišče pojasnjuje, da ima v zvezi s tem dvom, ki se nanaša na to, da storitve, ki jih opravlja ta ponudnik, niso nujno v vseh okoliščinah plačane tako, da bi bilo zagotovljeno kritje stroškov delovanja, ki nastanejo navedenemu ponudniku.

51 Okoliščina, da se vsaka storitev, obravnavana posamično, ne plača v višini, ki bi ustrezala stroškom, ki so z njo nastali, pa ne more zadostovati za dokaz, da dejavnost v celoti ni plačana v skladu z merili, ki zagotavljajo kritje stroškov delovanja ponudnika storitev.

52 V obravnavanem primeru se zdi – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da se postopek v glavni stvari razlikuje od zadev, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50), ter z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 33), v katerih je bilo ugotovljeno, da ni šlo za ekonomsko dejavnost, zlasti ker je bil namen prispevkov, ki so jih plačali prejemniki zadevnih storitev, kritje le majhnega deleža vseh stroškov delovanja, ki so nastali ponudnikom.

53 V postopku v glavni stvari namreč nič ne kaže na to, da višina dohodkov, ki jih je EQ ustvaril z opravljanjem svoje dejavnosti, ne bi bila zadostna glede na njegove stroške delovanja. Poleg tega zgolj rezultati zadevne dejavnosti ne morejo biti odločilni pri preučitvi ekonomske narave načrtovane dejavnosti iz točke 48 te sodbe, saj je treba pri tej preučitvi upoštevati vse okoliščine, v katerih se ta dejavnost opravlja (glej po analogiji sodbo z dne 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, točka 29).

54 Zato ni razvidno, da dejavnost, ki jo opravlja EQ, ne bi bila ekonomska, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

55 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo, drugo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da so storitve – ki se opravijo za poslovno nesposobne polnoletne osebe in katerih namen je te osebe varovati pri sklepanju civilnopravnih poslov, katerih opravljanje pravosodni organ zaupa ponudniku storitev na podlagi zakona in katerih plačilo isti organ določi pavšalno ali na podlagi presoje konkretnega primera zlasti ob upoštevanju finančnega položaja poslovno nesposobne osebe, pri čemer lahko to plačilo poleg tega v primeru materialne stiske te osebe krije država – ekonomska dejavnost v smislu navedene določbe, če se te storitve opravljajo za plačilo, če ponudnik od njih prejema dohodek, ki je trajen, in če je višina celotnega nadomestila za to dejavnost določena v skladu z merili, ki zagotavljajo kritje stroškov delovanja, ki nastanejo temu ponudniku.

Peto, šesto in sedmo vprašanje

56 Predložitveno sodišče želi s petim, šestim in sedmim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da, prvič, storitve, ki se opravljajo za poslovno nesposobne polnoletne osebe in katerih namen je te osebe varovati pri sklepanju civilnopravnih poslov, pomenijo „storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, in drugič, da se odvetnik, ki zagotavlja take storitve, v okviru dejavnosti, ki jo opravlja, lahko priznava kot organizacija socialnega pomena v smislu Direktive o DDV.

57 Najprej je treba opozoriti, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, po katerem se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar mora biti razlaga teh izrazov v skladu z zahtevami načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV, in v skladu s cilji navedenih oprostitev. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (sodba z dne 12. marca 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, točka 17).

58 Kot je razvidno iz besedila člena 132(1)(g) Direktive o DDV, se oprostitev iz te določbe uporablja za opravljanje storitev in za dobave blaga, ki so po eni strani „tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ in ki jih po drugi strani „opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“.

59 Na prvem mestu, pogoj, da mora biti opravljanje storitev tesno povezano s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, je treba razlagati ob upoštevanju člena 134(a) Direktive o DDV, ki vsekakor zahteva, da sta zadevna dobava blaga ali opravljanje storitev nujna za izvedbo transakcij, ki spadajo na področje socialnega skrbstva in socialnovarstvenega dela (sodba z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, točka 31).

60 V obravnavanem primeru je iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da se storitve iz postopka v glavni stvari opravljajo na podlagi različnih ureditev, določenih v luksemburškem pravu, katerih namen je podpora polnoletnih oseb, ki nimajo poslovne sposobnosti za sklepanje civilnopravnih poslov, pri čemer se poslovna nesposobnost teh oseb lahko ugotovi v primeru zmanjšanja njihovih duševnih sposobnosti zaradi bolezni, invalidnosti ali težav zaradi staranja. V skladu s temi ureditvami pristojno sodišče tretji osebi podeli pooblastila za upravljanje in po potrebi za zastopanje poslovno nesposobne osebe pri sklepanju civilnopravnih poslov in pri upravljanju njenega premoženja. Za to je mogoče pooblastiti zlasti družinske člane poslovno nesposobne osebe, socialne delavce, neprofitna združenja ali odvetnike.

61 Natančneje, iz pisnih odgovorov EQ in luksemburške vlade na vprašanja Sodišča v zvezi s tem izhaja, da če ima odvetnik tako pooblastilo, mora na splošno za poslovno nesposobno osebo opravljati številne storitve, kot so povzete v točkah od 52 do 57 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca in ki zajemajo storitve, ki se nanašajo na sklepanje civilnopravnih poslov in katerih namen je upravljanje vsakodnevnega življenja in premoženja poslovno nesposobne osebe, hkrati pa storitve pravne narave.

62 Čeprav Direktiva o DDV ne vsebuje nobene opredelitve pojma „socialno skrbstvo in socialnovarstveno delo“, ki je uporabljen zlasti v njenem členu 132(1)(g), je Sodišče že razsodilo, da so storitve nege in pomoči na domu, ki jih služba za ambulantno nego ponuja osebam, ki so fizično in ekonomsko odvisne od pomoči, načeloma storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, točka 44).

63 Prav tako je treba za take storitve šteti tudi storitve, ki se opravljajo za osebe v stanju duševne odvisnosti in ki so namenjene njihovemu varstvu pri sklepanju civilnopravnih poslov, če te osebe ne morejo same poskrbeti za to, ne da bi s tem tvegale ogrozitev svojih finančnih ali drugih interesov, saj jim je bila poslovna sposobnost odvzeta prav zaradi tega tveganja.

64 Kot je namreč tudi generalni pravobranilec v bistvu navedel v točkah 63 in 64 sklepnih predlogov, so te storitve – ker je njihov namen zmanjšati tako tveganje s tem, da se omogoči, da se konkretne vsakodnevne dejavnosti navedenih oseb, vključno s finančnimi, vodijo s potrebno previdnostjo – nepogrešljive za varovanje teh oseb pred morebitnimi škodljivimi dejanji ali dejanji, ki bi lahko celo ogrozila njihovo dostojno življenje.

65 Zato so storitve, ki se opravljajo za poslovno nesposobne polnoletne osebe in katerih namen je te osebe varovati pri sklepanju civilnopravnih poslov, zajete s pojmom „storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

66 Če pa take storitve opravlja ponudnik, ki v okviru pooblastil iz točke 60 te sodbe opravlja tudi splošnejše dejavnosti pravnega, finančnega ali drugega svetovanja oziroma pomoči, kot so tiste, ki so lahko povezane s posebnim strokovnim znanjem odvetnika, finančnega svetovalca ali nepremičninskega posrednika, je treba, nasprotno, pojasniti, da storitve, ki se opravljajo v okviru zadnjenavedenih dejavnosti, načeloma ne spadajo na področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(g) te direktive, čeprav se opravljajo v okviru pomoči, podeljene poslovno nesposobni osebi. Ob upoštevanju ozke razlage, ki mora veljati za to oprostitev, namreč ni mogoče šteti, da so take transakcije nepogrešljive in tesno povezane s socialnim skrbstvom.

67 Ta ugotovitev poleg tega velja tudi zato, da bi bilo spoštovano načelo davčne nevtralnosti, ki je posebej izraženo v členu 134(b) Direktive o DDV in ki nasprotuje temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno (glej v tem smislu sodbo z dne 4. maja 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, točka 35). To načelo bi bilo kršeno, če bi bile – v primeru, v katerem ponudniki storitev s pooblastili za varstvo, kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, ne izvajajo le transakcij, ki so povezane z varovanjem poslovno nesposobnih oseb, ampak tudi transakcije, ki so podobne tistim, ki se izvajajo zunaj takih pooblastil – zadnjenavedene transakcije oproščene DDV zgolj zato, ker se izvajajo v okviru izvrševanja takih pooblastil.

68 Na drugem mestu, glede pogoja, da morajo storitve za to, da bi zanje veljala oprostitev, opravljati osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jim zadevna država članica priznava socialni pomen, ni sporno, da EQ, ki je vpisan v imenik odvetnikov v Luxembourgu, ni zajet s pojmom „osebe javnega prava“, zato je lahko do zadevne oprostitve upravičen le, če bi bilo mogoče šteti, da je zajet s pojmom „druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

69 V členu 132(1)(g) Direktive o DDV niso pojasnjeni niti pogoji niti podrobna pravila za priznavanje organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena. Zato morajo načeloma države članice v nacionalnem pravu določiti pravila, v skladu s katerimi je mogoče takim organizacijam priznati tak status, pri tem pa imajo diskrecijsko pravico (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točki 32 in 34).

70 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo nacionalni organi pri priznavanju drugih organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena, v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodišč, upoštevati več elementov. Med te je mogoče šteti obstoj posebnih določb, naj bodo te nacionalne ali regionalne, zakonodajne ali upravne, davčne ali s področja socialne varnosti, splošni interes v zvezi z dejavnostjo zadevnega davčnega zavezanca, dejstvo, da je bilo drugim davčnim zavezancem, ki opravljajo enake dejavnosti, priznan podoben status, in dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri prevzamejo zavodi za zdravstveno zavarovanje ali druge organizacije socialne varnosti, zlasti kadar so zasebni gospodarski subjekti s temi organizacijami v pogodbenem razmerju (sodba z dne 8. oktobra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, točka 44).

71 Davčni zavezanec se lahko sklicuje na oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, da bi nasprotoval nacionalni ureditvi, ki naj ne bi bila združljiva s to določbo, le če država članica ni spoštovala omejitev svoje diskrecijske pravice. V tem primeru mora nacionalno sodišče na podlagi vseh upoštevnih elementov ugotoviti, ali je treba davčnega zavezanca priznati kot organizacijo socialnega pomena v smislu navedene določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točki 28 in 32), kot je navedel tudi generalni pravobranilec v točkah od 114 do 119 sklepnih predlogov.

72 V obravnavani zadevi je treba glede na vprašanja predložitvenega sodišča poudariti, prvič, da za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV ne velja le pogoj v zvezi s socialnim pomenom zadevnih storitev, ampak je ta uporaba poleg tega omejena na storitve, ki jih opravljajo organizacije, ki so priznane kot organizacije socialnega pomena, kot je bilo opozorjeno v točki 58 te sodbe. Če pa bi bilo državam članicam dovoljeno, da zasebne subjekte, ki opravljajo pridobitno dejavnost, opredelijo kot organizacije socialnega pomena zgolj zato, ker ti subjekti opravljajo tudi storitve socialnega pomena, to ne bi bilo združljivo s to dvojno zahtevo (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi, C-543/14, EU:C:2016:605, točki 61 in 63).

73 Drugič, dejstvo, da je zadevni ponudnik storitev fizična oseba in da opravlja pridobitno dejavnost, ni odločilno za priznavanje njegovega socialnega pomena v skladu s členom 132(1)(g) Direktive o DDV. Sodišče je namreč že razsodilo, da je pojem „organizacije, ki so priznane kot organizacije socialnega pomena“ načeloma dovolj širok, da zajema tudi zasebne subjekte s pridobitnim namenom, vključno s fizičnimi osebami, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, saj so tudi ti subjekti individualizirani subjekti, ki opravljajo posebno nalogo (glej v tem smislu sodbe z dne 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, točki 17 in 18; z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija, C-492/08, EU:C:2010:348, točki 36 in 37, in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 57).

74 Poleg tega iz informacij, posredovanih Sodišču, ni razvidno, da bi Veliko vojvodstvo Luksemburg uveljavljalo možnost iz člena 133, prvi odstavek, točka (a), Direktive o DDV, da med drugim zavrne odobritev oprostitve iz člena 132(1)(g) te direktive subjektom, katerih cilj je sistematično doseganje dobička, tako da se ta država članica proti davčnemu zavezancu, ki želi odobritev te oprostitve, ne more sklicevati na morebitno uresničevanje takega cilja.

75 Taka omejitev pravila o nezavezanosti za plačilo davka je namreč zgolj morebitna in država članica, ki ni sprejela za to potrebnih ukrepov, se ne more sklicevati na lastno opustitev, da bi davčnemu zavezancu zavrnila oprostitev, ki jo ta lahko zakonito uveljavlja na podlagi Direktive o DDV (glej

v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, točka 60). Uporaba navedene omejitve v tem primeru bi poleg tega lahko kršila načelo davčne nevtralnosti in s tem na področju DDV povzročila različno obravnavanje storitev iz člena 132(1)(g) te direktive glede na to, ali gre pri subjektih, ki te storitve opravljajo, za subjekte s pridobitnim namenom ali ne (glej v tem smislu sodbo z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, točka 42).

76 Tretjič, čeprav za priznanje ponudnika storitev kot organizacije socialnega pomena oblika poslovanja, ki jo ponudnik izbere, ni nepomembna, ker ne sme biti nezdružljiva z opredelitvijo „organizacije socialnega pomena“, še vedno velja, da države članice takega priznanja ne morejo zavrniti brez natančne preučitve konkretnih okoliščin obravnavanega primera, da bi preverile, ali je na podlagi navedenih okoliščin mogoče ugotoviti socialni pomen dejavnosti, ki jih opravlja ta ponudnik, tako da če se ugotovi ta socialni pomen in če ponudnik opravlja storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, se za te storitve uporablja oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV.

77 Konkretno, v zvezi z okoliščino, da je v obravnavanem primeru zadevne storitve opravljal odvetnik, vpisan v imenik, je treba poudariti, da je Sodišče res razsodilo, da glede na splošne cilje in nestabilnost morebitne socialne zaveze za poklicno kategorijo odvetnikov in odvetnikov na prizivnem sodišču na splošno ni mogoče šteti, da je socialnega pomena (sodba z dne 28. julija 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi, C-543/14, EU:C:2016:605, točka 62).

78 Vendar iz te sodne prakse ne izhaja, da je davčni zavezanec, ki opravlja dejavnosti, tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, lahko v vseh okoliščinah in *a priori* izključen iz možnosti, da se mu prizna status organizacije socialnega pomena zgolj zato, ker spada v poklicno kategorijo, opredeljeno v prejšnji točki te sodbe, ne da bi bilo preučeno vprašanje, ali svojo dejavnost opravlja pod pogoji, ki upravičujejo priznavanje statusa organizacije socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV. Tak pristop bi bil lahko poleg tega v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, kot je v bistvu navedel tudi generalni pravobranilec v točkah 90 in 95 sklepnih predlogov.

79 Čeprav na splošno ni mogoče šteti, da je poklicna kategorija odvetnikov socialnega pomena, namreč ni izključeno, da v konkretnem primeru odvetnik, ki opravlja storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, dokaže stabilno socialno zavezo in se glede na elemente, ki jih je treba upoštevati pri ugotavljanju socialnega pomena njegove dejavnosti, od drugih fizičnih ali pravnih oseb, ki opravljajo take storitve, razlikuje le po tem, da je vpisan v imenik odvetnikov.

80 V takem primeru bi bil status odvetnika ponudnika storitev zgolj formalni element, ki ne bi mogel omajati socialnega pomena njegove dejavnosti.

81 Zato bo moralo predložitveno sodišče glede na vse druge upoštevne okoliščine spora, o katerem odloča, preučiti vprašanje, ali je Veliko vojvodstvo Luksemburg prekoračilo meje svoje diskrecijske pravice s tem, da ni določilo možnosti, da bi bil ponudniku storitev, ki je v položaju, kakršen je položaj tožeče stranke v postopku v glavni stvari, za njegove dejavnosti priznan status organizacije socialnega pomena. Le če je ta država članica te meje prekoračila, bo moralo predložitveno sodišče samo odobriti tako priznanje za obdobje iz postopka v glavni stvari in po potrebi odstopiti od uporabe materialnih ali postopkovnih določb nacionalnega prava, ki ovirajo to odobritev.

82 Vendar je treba za koristen odgovor predložitvenemu sodišču ugotoviti, da se zdi – kar mora preveriti to sodišče – da so nekateri elementi iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, v nekem obsegu upoštevni za preučitev, ali je tožeča stranka v postopku v glavni stvari kljub svojemu statusu odvetnika dokazala stabilno socialno zavezo v okviru opravljanja svojih dejavnosti v obdobju iz postopka v glavni stvari.

83 V zvezi s tem je po eni strani mogoče upoštevati okoliščino, da je zadevna oseba svoje transakcije – med katerimi so nekatere očitno vsekakor socialnega pomena – izvajala v okviru pooblastil za varstvo, ki ji jih je na podlagi različnih ureditev varstva, določenih v luksemburškem pravu, zaupal pravosodni

organ, ki poleg tega nadzoruje njihovo izvrševanje. Taka okoliščina namreč ne kaže le na to, da mora zadevni ponudnik storitev te transakcije izvajati v skladu s posebnimi zakonskimi določbami, ki jih v zvezi s tem vsebuje luksemburško pravo, ampak tudi, da lahko ukrepa šele po tem, ko je pristojni pravosodni organ sprejel izrecno odločitev o imenovanju oseb, odgovornih za opravljanje storitev, ki spadajo na področje socialnega skrbstva in socialnovarstvenega dela.

84 Po drugi strani je lahko upoštevna tudi okoliščina, da je plačilo za zadevne transakcije vedno določeno pod nadzorom tega pravosodnega organa (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 38) in da lahko to plačilo v primeru materialne stiske upravičenca krije država.

85 Poleg tega je treba opozoriti, da je Sodišče v primeru medicinske sestre, ki je vodila enoosebno družbo in se je sklicevala na oprostitev iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, že razsodilo, da lahko država članica – za to, da bi bilo mogoče priznati socialni pomen ponudnika storitev – načeloma zahteva, ne da bi prekoračila polje proste presoje, ki ji je priznano v tem okviru, da stroške nege takega davčnega zavezanca v vsaj dveh tretjinah primerov v celoti ali delno krijejo zakonski nosilci socialnega zavarovanja ali socialne pomoči (glej po analogiji sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točke 10 in od 35 do 37).

86 Prav tako nič ne nasprotuje temu, da zadevna država članica odobritev takega priznanja pogojuje s tem, da ponudnik storitev za to opravi nekatera procesna dejanja, saj lahko taka dejanja zadevnim organom omogočijo preveritev socialnega pomena tega ponudnika. Vendar se zdi, da luksemburško pravo za oprostitev iz nacionalne določbe, s katero je bil prenesen člen 132(1)(g) Direktive o DDV, ne nalaga takih dejanj, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

87 Pri uporabi takih pogojev je treba vseeno spoštovati načelo davčne nevtralnosti. Tako bo treba v sporu o glavni stvari preveriti, ali so drugi davčni zavezanci, med katerimi so neprofitna združenja, že deležni podobnega priznanja v okoliščinah, primerljivih s tistimi, ki zaznamujejo položaj tožeče stranke v postopku v glavni stvari, pri čemer gre za vidik, o katerem sta ta tožeča stranka in luksemburška vlada v pisnih odgovorih na vprašanja Sodišča zavzeli različno stališče.

88 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na peto, šesto in sedmo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da, prvič, storitve, ki se opravljajo za poslovno nesposobne polnoletne osebe in katerih namen je te osebe varovati pri sklepanju civilnopravnih poslov, pomenijo „storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, in drugič, da ni izključeno, da se odvetnik, ki zagotavlja take storitve, v okviru dejavnosti, ki jih opravlja, in v mejah navedenih storitev lahko priznava kot organizacija socialnega pomena, pri čemer pa je pravosodni organ tako priznanje zavezan odobriti le, če je zadevna država članica pri zavrnitvi tega priznanja prekoračila polje proste presoje, ki ga ima v zvezi s tem.

Osmo vprašanje

89 Predložitveno sodišče želi z osmim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali načelo varstva legitimnih pričakovanj nasprotuje temu, da davčna uprava nekatere transakcije, ki se nanašajo na zaključeno obdobje, obdavči z DDV v primeru, v katerem je ta uprava več let sprejemala obračune DDV davčnega zavezanca, v katerih tovrstne transakcije niso bile vključene med obdavčljive transakcije, in v katerem davčni zavezanec od oseb, ki so te transakcije plačale, ne more izterjati DDV, ki ga dolguje.

90 Opozoriti je treba, da ima vsak pravni subjekt, pri katerem je upravni organ s tem, da mu je dal natančna zagotovila, vzbudil upravičena pričakovanja, pravico sklicevati se na načelo varstva legitimnih pričakovanj (sodba z dne 5. marca 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, točka 44).

91 Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, je razvidno, da je luksemburška davčna uprava, potem ko je sprejela neobdavčitev transakcij, ki jih je EQ izvajal od leta 2004, to prakso v zvezi z EQ spremenila z odločbo o odmeri davka z dne 19. januarja 2018 za transakcije, izvedene od leta 2014 dalje, tako da je zahtevala plačilo DDV za istovrstne transakcije.

92 Zgolj to, da je luksemburška davčna uprava – čeprav več let – sprejemala obračune DDV, ki jih je predložil EQ in ki niso vključevali zneskov v zvezi s transakcijami iz postopka v glavni stvari, pa ne pomeni natančnega zagotovila, ki bi ga ta uprava dala v zvezi z neuporabo DDV za te transakcije, in zato pri tem davčnem zavezancu ni moglo ustvariti legitimnega pričakovanja, da zadevne transakcije niso obdavčljive.

93 Poleg tega je treba v zvezi s hipotezo, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, da je ponudnik storitve opravil brez pobiranja DDV, ki ga je bil dolžan plačati, in od tistih, ki so te storitve plačali, ne more izterjati DDV, ki ga naknadno zahteva davčna uprava, je treba – če se ta hipoteza uresniči – šteti, da plačila, ki jih je iz tega naslova prejel ponudnik storitev, že vključujejo dolgovani DDV, tako da je pobiranje DDV združljivo s temeljnim načelom Direktive o DDV, v skladu s katerim je namen sistema DDV obremeniti zgolj končnega potrošnika (glej v tem smislu sodbo z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točke 34, 42 in 43).

94 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba na osmo vprašanje odgovoriti, da načelo varstva legitimnih pričakovanj ne nasprotuje temu, da davčna uprava nekatere transakcije, ki se nanašajo na zaključeno obdobje, obdavči z DDV v primeru, v katerem je ta uprava več let sprejemala obračune DDV davčnega zavezanca, v katerih tovrstne transakcije niso bile vključene med obdavčljive transakcije, in v katerem davčni zavezanec od oseb, ki so te transakcije plačale, ne more izterjati DDV, ki ga dolguje, pri čemer pa se šteje, da že izvedena plačila že vključujejo ta DDV.

Stroški

95 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da so storitve – ki se opravijo za poslovno nesposobne polnoletne osebe in katerih namen je te osebe varovati pri sklepanju civilnopravnih poslov, katerih opravljanje pravosodni organ zaupa ponudniku storitev na podlagi zakona in katerih plačilo isti organ določi pavšalno ali na podlagi presoje konkretnega primera zlasti ob upoštevanju finančnega položaja poslovno nesposobne osebe, pri čemer lahko to plačilo poleg tega v primeru materialne stiske te osebe krije država – ekonomska dejavnost v smislu navedene določbe, če se te storitve opravljajo za plačilo, če ponudnik od njih prejema dohodek, ki je trajen, in če je višina celotnega nadomestila za to dejavnost določena v skladu z merili, ki zagotavljajo kritje stroškov delovanja, ki nastanejo temu ponudniku.**

2. **Člen 132(1)(g) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da, prvič, storitve, ki se opravljajo za poslovno nesposobne polnoletne osebe in katerih namen je te osebe varovati pri sklepanju civilnopravnih poslov, pomenijo „storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, in drugič, da ni izključeno, da se odvetnik, ki zagotavlja take storitve, v okviru dejavnosti, ki jih opravlja, in v mejah navedenih storitev lahko priznava kot**

organizacija socialnega pomena, pri čemer pa je pravosodni organ tako priznanje zavezan odobriti le, če je zadevna država članica pri zavrnitvi tega priznanja prekoračila polje proste presoje, ki ga ima v zvezi s tem.

3. **Načelo varstva legitimnih pričakovanj ne nasprotuje temu, da davčna uprava nekatere transakcije, ki se nanašajo na zaključeno obdobje, obdavči z davkom na dodano vrednost (DDV) v primeru, v katerem je ta uprava več let sprejemala obračune DDV davčnega zavezanca, v katerih tovrstne transakcije niso bile vključene med obdavčljive transakcije, in v katerem davčni zavezanec od oseb, ki so te transakcije plačale, ne more izterjati DDV, ki ga dolguje, pri čemer pa se šteje, da že izvedena plačila že vključujejo ta DDV.**

Podpisi