Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GIOVANNI PITRUZZELLA
prednesené 14. januára 2021 [1]

Vec C-846/19

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Okresný súd, Luxembursko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Daň z pridanej hodnoty – Pojmy ekonomická činnosť a poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia – Pojem subjekty uznané za subjekty sociálnej povahy – Poverenia na zastupovanie plnoletých osôb – Zdanenie daňou z pridanej hodnoty"

1. Môžu plnenia poskytované advokátom v rámci systému ochrany plnoletých právne nespôsobilých osôb podliehať DPH?

2. Možno na tieto plnenia hľadieť ako na „poskytovanie služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou"?

3. Možno osobu vykonávajúcu svoje povolanie zapísanú v profesijnom zozname uznať za „subjekt sociálnej povahy" a ak áno, v akom rozsahu?

4. Toto sú hlavné otázky, ktoré sú základom prejednávanej veci predloženej v rámci sporu medzi pánom EQ a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Úrad pre správu majetkových daní a DPH, Luxembursko, ďalej len „Daňová správa").

5. Súdny dvor sa má v podstate vyjadriť k rozsahu vyššie uvedených pojmov obsiahnutých v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112/ES [2] (ďalej len „smernica o DPH") a k hraniciam voľnej úvahy členských štátov pri zavedení dodatočných podmienok v porovnaní s podmienkami stanovenými touto smernicou.

1 Jazyk prednesu: taliančina.

2 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

I. Právny rámec

A. Právo Únie

6. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

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

7. Podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH:

„‚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.“

8. Článok 131 smernice o DPH znie:

„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.“

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

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

„g) 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“.

B. Luxemburské právo

10. Článok 4 ods. 1 zákona z 12. februára 1979 o DPH (ďalej len „zákon o DPH“) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej 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…“

11. 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."

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

„1. V rozsahu a za podmienok stanovených veľkovojvodským nariadením sú od dane z pridanej hodnoty 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;

…"

13. Podmienky vykonania článku 44 ods. 1 zákona o DPH v znení zmien sú definované vo veľkovojvodskom nariadení z 23. decembra 1981 (ďalej len „veľkovojvodské nariadenie"), ktorého článok 3 znie:

„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."

II. Skutkové okolnosti, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

14. Pán EQ je advokátom zapísaným od roku 1994 v luxemburskej komore a od roku 2004 pôsobí na základe poverení v rámci systémov ochrany nespôsobilých plnoletých osôb hlavne ako opatrovník a správca pomoci.

15. Daňová správa až do roku 2013 usudzovala, že tieto činnosti nepodliehajú DPH.

16. Dvoma dodatočnými daňovými výmermi z 19. januára 2018 týkajúcimi sa DPH, ktoré sa vzťahovali na roky 2014 a 2015, daňová správa požiadala pána EQ o zaplatenie DPH za činnosti zastupovania právne nespôsobilých plnoletých osôb, ktoré vykonával v uvedených rokoch. Daňová správa sa týmto rozhodla po prvýkrát zdaniť uvedené činnosti zastupovania daňou z pridanej hodnoty.

17. Rozhodnutím zo 4. júna 2018 daňová správa zamietla odvolanie, ktoré pán EQ podal proti uvedeným dvom daňovým výmerom.

18. Pán EQ následne podal žalobu o neplatnosť rozhodnutia zo 4. júna 2018 na vnútroštátny súd, Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Okresný súd, Luxembursko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

19. Pán EQ usudzuje, že predmetné plnenia nie sú ekonomickými činnosťami podliehajúcimi DPH, keďže plnia sociálnu funkciu.

20. Podľa neho sú tieto činnosti oslobodené od DPH v zmysle vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa preberá článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, čiže článku 44 ods. 1 písm. o) luxemburského zákona o DPH, ktorý priznáva oslobodenie od DPH poskytovaniu služieb úzko súvisiacich so sociálnym zabezpečením a sociálnou starostlivosťou subjektmi, ktorých sociálnu povahu uznali príslušné orgány verejnej moci.

21. Tvrdí, že od roku 2004 do roku 2013 tieto činnosti nepodliehali DPH, takže ich zdanenie za roky 2014 a 2015 daňou z pridanej hodnoty predstavuje porušenie zásady legitímnej dôvery.

22. Vnútroštátny súd spresňuje, že luxemburské právo stanovuje rôzne systémy ochrany plnoletých právne nespôsobilých osôb. Zavedenie týchto systémov ochrany môže viesť k tomu, že opatrovnícky súd pred rozhodnutím o systéme ochrany, ktorý sa má zaviesť, určí osobitného zástupcu, ako aj zástupcu *ad hoc* v prípade konfliktu záujmov.

23. Vnútroštátny súd sa predovšetkým pýta, či činnosť ochrany v rámci opatrovania plnoletých, vykonávaná za odplatu, predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.

24. Pokiaľ ide o výšku odmeny, z judikatúry Súdneho dvora síce vyplýva, že nie je relevantné, že sa ekonomická transakcia uskutočnila za cenu nižšiu, ako je režijná cena, no odmena musí byť určená vopred a musí pokrývať prevádzkové náklady poskytovateľa služieb.[3] V tomto prípade odmenu stanovuje v každej veci príslušný súd vždy v závislosti od finančnej situácie príjemcu, čiže odmena nie je určená vopred a nutne za každých okolností nezaručuje pokrytie nákladov vynaložených poskytovateľom služieb.

25. Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či možno činnosť ochrany právne nespôsobilých plnoletých oslobodiť od DPH, a teda či uvedená činnosť predstavuje „poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ uvedené v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH a či sa na advokáta, ktorý ju vykonáva, môže vzťahovať pojem „subjekty, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ v zmysle tohto ustanovenia. V tejto súvislosti pán EQ zastáva názor, ktorý zohľadňuje povahu vykonávanej činnosti nezávisle od právneho postavenia poskytovateľa služieb, zatiaľ čo daňová správa sa domnieva, že treba zohľadniť právne postavenie a – hoci to výslovne neuvádza – vylúčiť poskytovateľov, ktorí konajú s cieľom dosiahnuť zisk.

26. Vnútroštátny súd tiež žiada o objasnenie pojmu „uznanie“ sociálnej povahy dotknutého subjektu. Smernica o DPH sa síce obmedzuje na odkaz na uznanie „*dotknutým členským štátom*“, nespresňuje však postup uznávania a orgán oprávnený tak urobiť. Skutkové okolnosti prejednávanej veci okrem toho nastoľujú otázku, či dotknutým orgánom môže byť súd a či sa môže uznanie uskutočniť v každej jednotlivej veci.

27. Napokon sa vnútroštátny súd pýta na uplatniteľnosť zásady ochrany legitímnej dôvery v prejednávanej veci. Poukazuje na to, že DPH je daňou, ktorú znáša nie platiteľ dane, ale konečný spotrebiteľ. Ak tak ako v prejednávanej veci správny orgán poverený výberom DPH oznámi zdaniteľnej osobe po ukončení predmetných transakcií, že sa chce odchýliť od svojho predchádzajúceho stanoviska spočívajúceho v nezdanení týchto transakcií, zdaniteľná osoba sa nachádza v situácii, keď nemohla fakturovať DPH príjemcovi týchto plnení, pričom musí túto DPH odviesť štátu. Zdaniteľná osoba je teda povinná odňať sumy požadované štátom v súvislosti s DPH zo svojho majetku, čo porušuje zásadu daňovej neutrality DPH.

3 Pozri rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38).

28. Za týchto podmienok Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Okresný súd) 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 2006/112/ES 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, ktorý 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 2006/112/ES 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, a) je súčasťou posúdenia vykonaného v každej jednotlivej veci, b) vždy závisí od finančnej situácie prijímateľa služieb a c) sa stanovuje 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 Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že zahŕňa alebo v tom zmysle, že vylučuje plnenia poskytované v rámci systému ochrany plnoletých (nespôsobilých) 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 Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty 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 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 Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty 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 Európskej únie, 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?"

III. Právne posúdenie

29. Cieľom prejudiciálnych otázok je v podstate určiť, či činnosti vykonávané advokátom ako zástupcom, opatrovníkom a správcom právne nespôsobilých plnoletých osôb podliehajú DPH, alebo či sú od nej oslobodené.

30. Ako navrhuje Komisia, osem prejudiciálnych otázok možno rozdeliť do troch skupín:

A) predmetom prvých štyroch je pojem ekonomická činnosť, najmä či sa na uvedené činnosti vzťahuje pojem ekonomická činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH;

B) piata až siedma otázka sa týkajú pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, najmä či sú tieto činnosti oslobodené od dane ako „poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ a advokáta, ktorý ich vykonáva, možno považovať za „subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy v zmysle toho istého ustanovenia“;

C) posledná prejudiciálna otázka sleduje objasnenie toho, či zásada ochrany legitímnej dôvery vylučuje, aby tieto činnosti podliehali DPH, ak daňové orgány v minulosti a dlhodobo akceptovali, že tieto činnosti DPH nepodliehajú.

31. Tieto návrhy sa budú tak, ako požiadal Súdny dvor, sústreďovať na piatu až siedmu prejudiciálnu otázku, ako je to zoskupené pod písmenom B, ktoré sa týkajú rozsahu oslobodenia služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou a činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia. Bude sa teda predpokladať ekonomická povaha plnení podľa kritérií uvedených v článku 9 ods. 1 smernice o DPH, ktoré sú predmetom skupiny otázok zoskupených pod písmenom A).

32. Na úvod poznamenávam, že pozornosť venovaná skúmaným otázkam presahuje rámec tejto veci, pretože Súdny dvor v súčasnosti prejednáva iný podobný návrh, ktorý v tej istej oblasti podal Verwaltungsgerichtsof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) týkajúci sa jedinej prejudiciálnej otázky, ktorá sa z veľkej časti prekrýva s otázkami skupiny B.[4]

33. Aj vo veci C-1/20 je žalobca advokátom, ktorému súd často zveruje postavenie zástupcu nespôsobilých plnoletých osôb. Daňový úrad usudzoval, že príjmy pochádzajúce z činností vykonávaných advokátom ako zástupcom podliehajú plateniu DPH. Žalobca podal žalobu na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko), ktorý ju zamietol z dôvodu, že profesijnú kategóriu advokátov nemožno považovať za subjekt, ktorému je uznaná sociálna povaha.

34. Zo znenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania podaného rakúskym súdom však vyplývajú viaceré skutočnosti, ktoré môžu byť užitočné aj pri odpovediach na otázky v prejednávanej veci.

35. Konkrétne je na účely týchto návrhov užitočná okolnosť, že „Bundesfinanzhof pri svojom vyjadrení k otázke činnosti upravenej v § 1896 BGB, ktorá je v nemeckom práve porovnateľná s činnosťou profesionálneho opatrovníka, dospel k záveru, že na tieto činnosti sa môže vzťahovať oslobodenie od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, okrem prípadu, že by šlo o odplatné

4 Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorá podal Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) 3. januára 2020 – B / Finanzamt Wien (C-1/20).

služby poskytované advokátom menovaným za opatrovníka, ktorý v rámci opatrovníctva vykonáva právne činnosti (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, V R 7/11). Citovaná judikatúra viedla nemeckého zákonodarcu k tomu, že v § 4 ods. 16 písm. k) nemeckého zákona o dani z obratu stanovil oslobodenie týchto služieb od dane“ [5].

36. Na účely odpovede na prejudiciálne otázky zoskupené pod písmenom B) treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH na to, aby sa mohlo uplatniť oslobodenie od platenia DPH stanovené v tomto ustanovení, vyžaduje kumulatívne splnenie dvoch podmienok: poskytovanie predmetných služieb musí byť „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ a zároveň uskutočňované „subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ [6].

37. Ide teda o overenie toho, či činnosti vykonávané advokátom ako zástupcom, opatrovníkom alebo správcom plnoletej právne nespôsobilej osoby patria do pôsobnosti oslobodenia od DPH stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, a teda či tieto činnosti „úzko súvisia so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ a či advokáta, ktorý ich vykonával, možno považovať za „subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy“.

38. Konkrétne treba overiť, či je výklad navrhovaný luxemburskou vládou, podľa ktorého treba advokáta vykonávajúceho uvedené činnosti vylúčiť z oslobodenia od DPH, v súlade s doslovným, systematickým a teleologickým výkladom článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, [7] a po druhé, či majú členské štáty priestor na voľnú úvahu na výkladové zavedenie takéhoto vylúčenia.

39. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora „výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 132 smernice o DPH sa vykladajú reštriktívne“ [8], keďže uvedené oslobodenia od dane predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH musí vyberať z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutočnila za odplatu.

40. Takýto reštriktívny výklad zo strany členského štátu pri preberaní smernice však nemôže viesť až k nadmernému sťaženiu uplatnenia režimu oslobodení od dane smerujúcemu k tomu, že by sa autonómny pojem týchto oslobodení zbavil svojho účinku.

41. Preto je potrebné odkázať na účel tohto ustanovenia.

42. Cieľom smernice o DPH je zosúladiť vnútroštátne právne predpisy s cieľom zaviesť spoločný systém dane z pridanej hodnoty, a teda jednotný základ jej stanovenia.

43. Výklad pojmov obsiahnutých v smernici o DPH musí byť teda v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky vyplývajúce zo zásady daňovej neutrality týkajúcej sa spoločného systému DPH. Je potrebné vyhnúť sa tomu, aby sa výrazy použité na definovanie oslobodení podľa uvedeného článku 132 vykladali spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavil ich účinkov. [9]

5 Vec C-1/20, návrh na začatie prejudiciálneho konania, bod 41. Pán EQ vo svojich písomných odpovediach na otázky Súdneho dvora, najmä v odpovedi na otázku č. 3, tvrdí, že v Belgicku advokáti menovaní za dočasných správcov nespôsobilých plnoletých osôb nepodliehajú DPH vzťahujúcu sa na ich odmenu za takéto činnosti, no na iné plnenia, ktoré poskytujú ako advokáti, sa DPH vzťahuje.

6 Pozri rozsudky z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 30); z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21), a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34).

7 Pozri rozsudok z 21. septembra 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, bod 29 a citovaná judikatúra).

8 Pozri naposledy rozsudok z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28).

9 Pozri rozsudky z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22). V tomto zmysle, stále pokiaľ ide o výklad toho istého ustanovenia, pozri rozsudok z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 30 a citovaná judikatúra). Súdny dvor usudzuje, že ak je potrebný reštriktívny výklad, neznamená to, že výrazy použité na definovanie oslobodení od dane sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavoval ich účinkov alebo v podstate viedol k neuplatniteľnosti stanovených oslobodení.

44. Pri zabezpečení priaznivejšieho zaobchádzania v oblasti DPH vo vzťahu k určitým poskytovaniam služieb vo verejnom záujme v sociálnej oblasti sa totiž sleduje zníženie nákladov na tieto služby a zvýšenie ich dostupnosti pre jednotlivcov, ktorí ich môžu využiť. [10]

45. Zdá sa, že zo spisu, prinajmenšom z tvrdení žalobcu vo veci samej, vyplýva, že aj luxemburské ministerstvo spravodlivosti zastáva názor, že plnenia sociálno-asistenčnej povahy sa majú oslobodiť od DPH, aj keď ich poskytujú advokáti, aby sa tak nezvyšovali náklady, ktoré znáša spoločnosť. [11]

a) O podmienke, podľa ktorej musia byť poskytovania služieb „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“

46. Pojem „úzka súvislosť“ si teda v logike starostlivosti, z ktorej vychádza vzhľadom na svoj účel, nevyžaduje obzvlášť striktný výklad, a to aj z dôvodu, že oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH podlieha dodatočnej podmienke, že predmetné služby sú „nevyhnutné“ na poskytovanie sociálnej starostlivosti a sociálneho zabezpečenia v zmysle článku 134 písm. a) tej istej smernice. [12]

47. Hoci pojmy „sociálna starostlivosť alebo činnosť v oblasti sociálneho zabezpečenia“ nie sú v smernici o DPH definované, judikatúra Súdneho dvora opakovane uznala sociálnu povahu určitých činností súvisiacich s opatrovníctvom, starostlivosťou a ochranou vo vzťahu k plnoletým osobám odkázaným na pomoc.

48. V rozsudku Kügler [13] Súdny dvor rozhodol, že plnenia všeobecnej starostlivosti a pomoci v domácnosti poskytované ambulantnou starostlivosťou v domácnosti osobám v stave fyzickej alebo ekonomickej odkázanosti predstavujú poskytovania služieb úzko súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice. [14]

49. Rovnako v rozsudku Zimmerman [15] bolo medzi účastníkmi konania nesporné, že ambulantná starostlivosť poskytovaná zdravotnou sestrou môže byť považovaná za „úzko súvisiacu so sociálnou pomocou alebo sociálnym zabezpečením“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

50. Ďalej treba konštatovať, že znenie článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH výslovne definuje plnenia poskytované domovmi dôchodcov ako poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, na ktoré sa tak vzťahuje oslobodenie od dane stanovené týmto ustanovením. Súdny dvor zdôraznil túto okolnosť v rozsudku Les Jardins de Jouvence. [16]

51. Zo spisu vyplýva, že vymenovanie právneho zástupcu predpokladá, že plnoletá osoba nie je schopná samostatne si zabezpečovať vlastné potreby vzhľadom na svoje psychické ochorenie alebo mentálne postihnutie, postihnutie vyplývajúce zo staroby alebo inú nespôsobilosť.

10 Pozri rozsudky z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29); z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 41), a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 30).

11 Pozri návrh na začatie prejudiciálneho konania, s. 3 pri opise tvrdení žalobcu vo veci samej.

12 Pozri rozsudok z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 31).

13 Pozri rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 61).

14 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145 s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; ďalej len „šiesta smernica“). Šiesta smernica bola od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou o DPH.

15 Pozri rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 24).

16 Pozri rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 42).

52. Na účely posúdenia sociálnej povahy činnosti vykonávanej právnym zástupcom, a teda jej úzkej súvislosti so sociálnou starostlivosťou, treba predovšetkým zohľadniť konkrétny obsah týchto činností. Na tento účel sa javia obzvlášť užitočné písomné odpovede účastníkov konania na otázku, ktorú v tejto súvislosti položil Súdny dvor.

53. Podľa žalobcu vo veci samej väčšina plnení poskytovaných advokátmi vymenovanými za zástupcov, opatrovníkov alebo správcov nespôsobilých plnoletých osôb spočíva: 1. v návšteve takýchto osôb v mieste ich bydliska s cieľom uistiť sa o ich dobrom stave a oboznámiť sa s ich potrebami; 2. v kontakte s rodinou, sociálnymi pracovníkmi a pracovníkmi poskytujúcimi starostlivosť; 3. vo výbere miesta, kde budú žiť; 4. v žiadostiach o dôchodky, v sociálnej starostlivosti; 5. v zabezpečení pomoci v domácnosti; 6. v platbách faktúr, v získaní náhrad liečebných nákladov, podaní daňového priznania, v odovzdaní peňazí na každodenné výdavky.

54. Môže sa stať, že zástupca poskytuje aj plnenia právnej povahy, ktoré však nie sú vyhradené len advokátom: dojednávanie, podpísanie alebo vypovedanie nájomnej zmluvy, predaj hnuteľného alebo nehnuteľného majetku, pomoc dospelým osobám v dedičskom konaní alebo ich zastupovanie v tomto konaní. Je pravda, že podľa luxemburského vnútroštátneho práva môžu byť za zástupcov, opatrovníkov a správcov vymenovaní aj blízki príbuzní oprávnenej osoby alebo inštitúcie poverené ochranou osôb, ktoré majú mentálne alebo telesné postihnutie.

55. Napokon môžu tieto poverenia zahŕňať služby patriace do výlučnej právomoci advokátov, ako je zastupovanie nespôsobilého v právnych sporoch, no počet služieb tohto typu je nižší.

56. Odpoveď luxemburskej vlády v súvislosti s touto otázkou spočíva v tom, že podľa informácií zhromaždených Advokátskou komorou Luxemburska sú advokátske činnosti v tejto oblasti rôznorodé a nespočívajú výlučne v každodennom zastupovaní, no „časť advokátskej činnosti by sa mohla posúdiť ako ‚sociálna': kontakt so sociálnymi pracovníkmi, lekármi, bankami, rodinou. Advokáti sa napríklad často musia venovať prijatiu do domovov sociálnych služieb, podaniu žiadosti o finančnú pomoc a zariadiť presťahovanie“ [17].

57. Zdá sa teda, že odpovede účastníkov vnútroštátneho konania na otázku Súdneho dvora o konkrétnom obsahu činností vykonávaných právnym zástupcom sa v podstate nelíšia: advokáti vykonávajú množstvo činností v prospech nespôsobilej osoby a časť týchto činností možno posúdiť ako „sociálnu“, a to aj v uvedenom zmysle – „úzko súvisiacu so sociálnou starostlivosťou“.

58. To, čo sa v prezentácii skutkových okolností zo strany účastníkov vnútroštátneho konania líši, je rozsah a pomer vykonávaných činností: podľa žalobcu vo veci samej činnosti, ktoré majú „sociálnu“ povahu, prevažujú nad ostatnými činnosťami, podľa luxemburskej vlády predstavujú „časť“ vo vzťahu k mnohým vykonávaným činnostiam.

59. Na určenie sociálnej povahy činností zastupovania je tiež potrebné zohľadniť niektoré okolnosti upravené podrobnými ustanoveniami (v prejednávanej veci veľkovojvodským nariadením): a) náklady na tieto zastupovania v prípade, že plnoletá osoba nemá dostatočné finančné prostriedky, znáša štát; b) náhrada za plnenia, ktorú musí určiť súd, závisí najmä od príjmu a majetkových pomerov nespôsobilej osoby; c) zástupca podlieha súdnej kontrole; d) vyplatená náhrada je často paušálna a zriedka zodpovedá poskytnutým službám.

60. Zo spisu vyplýva, že v prejednávanej veci by tieto podmienky mohli byť splnené.

17 Písomné odpovede luxemburskej vlády, bod 16.

61. Na základe súhlasného výkladu tvrdení účastníkov konania, vrátane účastníka konania z verejného sektoru zastúpeného luxemburskou vládou, teda možno povedať, že časť činností vykonávaných advokátom ako zástupcom, opatrovníkom alebo správcom nespôsobilých plnoletých osôb možno považovať za „úzko súvisiacu so sociálnou starostlivosťou“, pretože je spojená so starostlivosťou o nespôsobilú osobu a s jej životnými voľbami a má tiež „nevyhnutnú“ povahu vo vzťahu k plneniam sociálnej starostlivosti zo strany zástupcu, opatrovníka alebo správcu, keďže je potrebná ma to, aby príjemcovi zabezpečila dôstojné životné podmienky z hľadiska jeho mentálneho alebo telesného postihu. [18] Ide teda o činnosti, ktoré sú vyjadrením požiadavky na opatrovanie, starostlivosť a ochranu vo vzťahu k osobám s mentálnym alebo telesným postihnutím, ktoré by sa inak nevedeli o svoje potreby postarať samostatne. Týka sa to najmä rozhodnutia, či umiestniť dotknutú osobu do domova sociálnej starostlivosti prispôsobeného jej potrebám alebo či jej poskytovať starostlivosť v domácnosti.

62. Ako totiž uznáva aj luxemburská vláda, pojem „sociálna starostlivosť“ môže byť tiež opísaný ako starostlivosť, ktorá umožňuje fyzickej osobe dôstojne prežiť chvíle, keď potrebuje pomoc. [19]

63. Správa majetku môže byť (aspoň v niektorých prípadoch) činnosťou sledujúcou zabezpečenie dôstojného prežitia príjemcu tohto plnenia a jeho ochrany pred vykonaním aktov, ktoré by mu mohli spôsobiť ujmu.

64. Naproti tomu môže byť dôstojný život určite ohrozený, ak sa konkrétne činnosti každodenného života, vrátane činností finančnej povahy, neriadia s potrebnou opatrnosťou.

65. Pokiaľ ide o druhú kategóriu činností vykonávaných advokátom ako zástupcom, opatrovníkom alebo správcom nespôsobilej plnoletej osoby, ktoré sú vyhradené výlučne advokátskemu povolaniu, tieto činnosti predstavujú časť činnosti vykonávanej advokátom ako zástupcom, opatrovníkom alebo správcom.

66. Vylučujem, že tieto činnosti vykonávané advokátom ako zástupcom, opatrovníkom alebo správcom v rámci jeho advokátskeho povolania možno považovať za činnosti úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou a nevyhnutné na vykonávanie plnení oslobodených od dane. Ide totiž skôr o profesijné činnosti vyhradené výlučne advokátom, ktoré sa realizujú skôr pri výkone slobodného povolania ako pri výkone sociálnej funkcie zástupcu, opatrovníka alebo správcu.

67. Na účely posúdenia, či možno vyvodiť oslobodenie od dane vo vzťahu k advokátovi vykonávajúcemu činnosti sociálneho zabezpečenia so sociálno-asistenčným účelom, aké sú opísané vyššie, je potrebné preveriť, či je splnená druhá podmienka stanovená smernicou o DPH (uznanie za subjekt sociálnej povahy členským štátom). Podľa môjho názoru existuje úzka väzba medzi týmito dvoma podmienkami v tom zmysle, že významná prevaha činností sociálno-asistenčnej povahy môže kvalifikovať samotnú povahu subjektu poskytujúceho plnenia, a to charakterizovaním jeho činnosti ako stále angažovanej v sociálnej oblasti, v dôsledku čoho si zasluhuje uznanie v tomto zmysle.

68. Ako totiž možno vidieť, podľa môjho názoru ak advokát vykonáva prevažne funkcie sociálnej povahy (úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou) odlišné od striktne právnych funkcií, môže sa na neho vzťahovať oslobodenie týkajúce sa plnení sociálnej povahy. Nemožno ich vylúčiť len z toho dôvodu, že ide o advokátov.

b) O podmienke týkajúcej sa uznania za subjekt sociálnej povahy členským štátom

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.

18 Pozri rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 54).

19 Písomné odpovede luxemburskej vlády, bod 14.

70. Je teda v zásade úlohou vnútroštátneho práva každého členského štátu stanoviť pravidlá, podľa ktorých možno takto uznať sociálnu povahu subjektov tohto typu. [20]

71. Konkrétne článok 132 smernice o DPH zveruje členským štátom možnosť priznať subjektom iným, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, oslobodenie od dane podľa odseku 1 písm. g), pričom sa toto oslobodenie podmieni dodržaním jednej alebo viacerých podmienok vymenovaných v tomto článku. Tieto fakultatívne podmienky môžu členské štáty voľne a dodatočne ukladať na poskytnutie uvedeného oslobodenia od dane. [21]

72. Z toho vyplýva, že článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH priznáva členským štátom voľnú úvahu pri uznaní sociálnej povahy určitým subjektom, ktoré sa nespravujú verejným právom. [22]

73. Treba však pripomenúť, že článok 131 ods. 1 obmedzuje rozsah voľnej úvahy členských štátov tým, že spresňuje, že členské štáty môžu zaviesť dodatočné podmienky v porovnaní s podmienkami stanovenými touto smernicou „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“.

74. Miera voľnej úvahy členských štátov pri stanovovaní podmienok prístupu k oslobodeniu od dane preto nemôže viesť až k zmene definície obsahu oslobodení vymenovaných v smernici.

75. Podľa môjho názoru je cieľom výrazu „na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia“ umožniť členským štátom zaviesť vnútroštátne právne úpravy spôsobilé zabezpečiť, aby uplatnenie oslobodení od dane nebolo pre hospodárske subjekty príliš zložité a aby sa prípadne zjednodušili spôsoby kontroly.

76. Rovnako cieľ „predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane“ sa zjavne nemôže vzťahovať len na subjektívne vylúčenia, ktoré nesúvisia s konkrétnou povahou vykonávaných činností.

77. V každom prípade vzhľadom na všeobecné zásady treba usúdiť, že voľnú úvahu členských štátov treba vykonávať v súlade s právom Únie. [23]

78. Ak daňovník spochybňuje uznanie alebo neuznanie postavenia subjektu sociálnej povahy v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, prináleží vnútroštátnym súdom, aby posúdili, či príslušné orgány dodržali hranice voľnej úvahy priznanej týmto článkom, pričom treba uplatniť zásady práva Únie, vrátane najmä zásady rovnosti zaobchádzania, ktorá sa v oblasti DPH konkretizuje prostredníctvom zásady daňovej neutrality. [24]

79. V prejednávanej veci luxemburská vláda neuznala pána EQ za subjekt sociálnej povahy v súvislosti s činnosťami, ktoré vykonával ako zástupca, správca a opatrovník, keďže – ako sa zdá – usúdila, že tomu bráni jeho postavenie advokáta.

20 Pozri rozsudky z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 43); z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 32), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26 a citovaná judikatúra).

21 Pozri rozsudky z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 33), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 27 a citovaná judikatúra).

22 Pozri rozsudok z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 51 a citovaná judikatúra).

23 Pozri rozsudky z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, body 54 a 57), a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, body 51 a 52).

24 Pozri rozsudky z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 56), a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, body 52 a 54).

80. Súdny dvor už v predchádzajúcich rozhodnutiach vylúčil, že profesijnú kategóriu advokátov možno v zásade považovať za subjekt sociálnej povahy. Podľa Súdneho dvora nemôže členský štát uplatňovať zníženú sadzbu DPH na služby poskytované súkromnými subjektmi, ktoré sledujú vytváranie zisku, len na základe posúdenia povahy týchto služieb bez toho, aby zohľadnil najmä ciele sledované týmito subjektmi ako celkom a stabilitu ich sociálneho záväzku; Súdny dvor určil, že profesijnú kategóriu advokátov a právnych zástupcov nemožno vzhľadom na ich celkové ciele a skutočnosť, že ich prípadný sociálny záväzok sa nevyznačuje stabilitou, vo všeobecnosti považovať za kategóriu, ktorá má sociálnu povahu. [25]

81. Na základe tej istej úvahy Súdny dvor rozhodol, že služby poskytované advokátmi v rámci vnútroštátneho režimu právnej pomoci nie sú podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 od DPH oslobodené. [26]

82. Zdá sa však, že taký prípad, o aký ide vo veci samej, má určité osobitosti, v dôsledku ktorých by *a priori* nemusela byť vylúčená uplatniteľnosť oslobodenia od DPH.

83. Ako totiž možno vyvodiť z vyššie uvedeného v súvislosti s typom plnení poskytovaných advokátom v postavení zástupcu, opatrovníka a správcu nespôsobilej osoby, aspoň časť týchto plnení má určite sociálny aspekt, a preto by ju bolo možné považovať za úzko súvisiacu s pojmom „sociálna starostlivosť“ tak, ako je spresnený vyššie.

84. Tieto plnenia totiž nie sú vyhradené výlučne advokátom a sú dokonca nezávislé od postavenia advokáta vo vzťahu k osobe, ktorá ich vykonáva.

85. V tomto bode je podľa môjho názoru potrebné overiť niektoré ďalšie podmienky uznania zlučiteľnosti oslobodenia od DPH v situácii podobnej situácii v prejednávanej veci: relevantnosť postavenia advokáta vo vzťahu k osobe, ktorá vykonáva funkcie zástupcu, opatrovníka alebo správcu nespôsobilej osoby, rozsah a stabilitu sociálneho záväzku zo strany subjektu, ktorý žiada o oslobodenie od dane, a to aj na účely zabezpečenia dodržiavania hraníc voľnej úvahy členského štátu pri zavádzaní dodatočných podmienok v porovnaní s podmienkami, ktoré upravuje smernica na uznanie oslobodenia od dane.

86. Všetky tieto podmienky musí konkrétne konštatovať vnútroštátny súd, Súdny dvor mu je však povinný poskytnúť kritériá umožňujúce vykonať konštatovanie v súlade s právom Únie.

87. Ak totiž možno podmienku týkajúcu sa úzkej súvislosti poskytovaných plnení so sociálnou starostlivosťou považovať za overenú, nestačí to na to, aby sa za overenú považovala aj druhá podmienka týkajúca sa uznania, ktorá výslovne vyžaduje, aby subjekt, ktorá ponúka uvedené plnenia, bola uznaný za „subjekt sociálnej povahy“ [27].

88. Takto treba podľa môjho názoru vykladať judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej „úmysel normotvorcu Únie obmedziť možnosť uplatnenia zníženej sadzby len na plnenia poskytované organizáciami, ktoré spĺňajú túto dvojitú požiadavku, by bol zmarený, pokiaľ by členský štát mohol kvalifikovať súkromné subjekty sledujúce vytváranie zisku ako organizácie v zmysle uvedeného bodu 15 len na základe toho, že tieto subjekty poskytujú takisto služby sociálnej povahy“ [28].

25 Pozri rozsudok zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko (C-492/08, EU:C:2010:348, body 45 a 46).

26 Pozri rozsudok z 28. júla 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, bod 65).

27 Pozri rozsudky z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 30); z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21), a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34).

28 Pozri rozsudok zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko (C-492/08, EU:C:2010:348, bod 44).

89. Podľa môjho názoru je však pravda aj opak: vôľa normotvorcu Únie by bola zmarená, aj keby členský štát odmietol kvalifikovať ako „subjekty sociálnej povahy“ súkromné subjekty, ktoré hoci sledujú (obmedzene) dosiahnutie zisku, poskytujú sociálne služby spôsobom, ktorý preukazuje stabilitu ich sociálneho záväzku.

90. Nemyslím si totiž, že už citovanú judikatúru Súdneho dvora možno vykladať tak, že *a priori* vylučuje z možnosti oslobodenia od DPH upraveného v článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH osobu, ktorá poskytuje služby úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou prevažujúcim spôsobom, preukazujúcim stabilitu jej sociálneho záväzku, len z dôvodu, že je zapísaná v zozname advokátov.

91. To platí po prvé podľa zásady proporcionality, ktorá je súčasťou všeobecných zásad práva Únie. Súdny dvor opakovane pripomenul, že prostriedky použité na vykonanie šiestej smernice musia byť vhodné na dosiahnutie cieľov sledovaných týmto predpisom a nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie. [29]

92. Odmietnutie priznať oslobodenie od dane subjektu len na základe skutočnosti, že je zapísaný v zozname advokátov, by naopak mohlo narušiť rovnováhu ustanovenia práva Únie úmyslom „vylúčiť“, ktorý by nemal nič spoločné s duchom smernice.

93. Na účely uplatnenia oslobodenia od dane sa zdá správnejšie prihliadať na skôr na činnosť, ktorú subjekt vykonáva, ako na povahu tohto subjektu.

94. Po druhé treba zohľadniť uplatnenie zásady daňovej neutrality. Skutočnosť, že daňovník má postavenie advokáta, by nemala viesť k odlišnému daňovému zaobchádzaniu s ním v porovnaní s osobou, ktorá síce v podstate zabezpečuje rovnaké služby, no vzťahuje sa na ňu oslobodenie od dane, čo je prípad osôb alebo združení, ktoré poskytujú podobné služby a ktoré boli uznané. [30]

95. Takýto prístup by totiž znamenal sústredenie sa na meno dotknutej zdaniteľnej osoby a mohol by teda narážať na skutočnosť, že zohľadnenie ekonomickej a obchodnej reality je základným kritériom na uplatnenie DPH. Okrem toho by to mohlo byť problematické z hľadiska zásady daňovej neutrality, ktorá bráni tomu, aby sa s podobnými ekonomickými transakciami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo v oblasti DPH rozdielne.

96. Po tretie možno poznamenať, že predmetné činnosti vykonáva advokát nie z dôvodu svojej odbornej kvalifikácie, ale v dôsledku toho, že ho súd vymenoval za zástupcu, opatrovníka alebo správcu nespôsobilej plnoletej osoby. Súd priznáva vymenovanej osobe osobitnú funkciu stanovenú zákonom v prospech právne nespôsobilých plnoletých osôb, ktorá zveruje právomoc/povinnosť zastupovať a chrániť nespôsobilú plnoletú osobu a vykonávať činnosti potrebné na tento účel. Kladiem si teda otázku, či sa môže postavenie zástupcu, opatrovníka alebo správcu podľa luxemburského práva chápať ako ‚subjekt uznaný za subjekt sociálnej povahy' z dôvodu osobitnej spoločenskej hodnoty takéhoto postavenia upraveného zákonom. V takomto prípade uznanie sociálnej povahy funkcie zástupcu, opatrovníka alebo správcu vyplýva priamo z vnútroštátneho zákona, zatiaľ čo súdne rozhodnutie o vymenovaní sa obmedzuje na identifikáciu osoby, ktorej je funkcia pridelená.

97. Napokon sa mi nezdá celkom presvedčivé tvrdenie luxemburskej vlády a Komisie, že skutočnosť, že pre advokátske povolanie je typický cieľ sledovania zisku, predstavuje prekážku uznania.

29 Pozri rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25), a z 26. apríla 2012, Komisia/Holandsko (C-508/10, EU:C:2012:243, bod 75).

30 Pozri rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 49).

98. Pojem „subjekt“ je v zásade dostatočne široký na to, aby zahŕňal aj súkromné subjekty sledujúce (v obmedzenom rozsahu) dosiahnutie zisku: skutočnosť, že pán EQ uskutočňuje niektoré zo svojich činností na takýto účel, nijako nevylučuje možnosť jeho uznania za „iný subjekt, ktorý dotknutý členský štát uznáva za subjekt sociálnej povahy“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. [31]

99. Podľa môjho názoru to platí pod podmienkou, že cieľ dosiahnutia zisku je obmedzený nasledujúcimi úvahami.

100. Najprv treba uviesť, že odmenu za služby advokáta môže v prípade, ak nespôsobilá plnoletá osoba nemá dostatočné finančné prostriedky, zaplatiť štát.

101. Ďalej táto náhrada, ktorá sa stanovuje na základe veľkovojvodského nariadenia, ako už bolo uvedené vyššie, sa nikdy neurčuje vopred, nie je nikdy automatická, pretože podlieha posúdeniu súdom, a tým, že nerozlišuje medzi nákladmi a službami advokáta, sa môže stať, že nepokryje celkové náklady. [32]

102. Túto okolnosť možno podľa už pripomenutej judikatúry [33] pripočítať k skutočnostiam, ktoré je potrebné zohľadniť pri stanovení toho, či má predmetný subjekt sociálnu povahu, a preukazuje, že činnosti sociálnej povahy sa síce vykonávajú za protihodnotu, no ich logika nie je logikou trhu.

103. Súdny dvor už spresnil, 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 rôzne podklady: existenciu osobitných ustanovení, okolnosť, či majú činnosti dotknutej zdaniteľnej osoby povahu všeobecného záujmu, skutočnosť, že iným zdaniteľným osobám, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, už bolo priznané podobné oslobodenie, skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne znáša z veľkej časti štát. [34]

104. V prejednávanej veci sa mi zdá, že možno nájsť niektoré prvky identifikované Súdnym dvorom ako podklady na uznanie sociálnej povahy určeného subjektu, hoci len čiastočne: okolnosť, že aspoň niektoré činnosti vykonávané zdaniteľnou osobou majú povahu všeobecného záujmu, skutočnosť, že iným zdaniteľným osobám, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, bolo priznané oslobodenie, [35] skutočnosť, že aspoň časť nákladov na takéto sociálno-asistenčné plnenia znáša štát alebo, v každom prípade, ich tak ako v prejednávanej veci stanovuje rozhodnutie súdu na základe svojho posúdenia. Prirodzene prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vo veci samej zistil prípadnú existenciu týchto požiadaviek, pričom však treba spresniť, že ide o podklady, ktorých výskyt nemožno považovať za nevyhnutný na účely uznania.

105. Práve preto, že situácia, o ktorú ide v prejednávanej veci, nemôže byť *de plano* typickou situáciou, ktorá zakladá oslobodenie od dane, je skutočným prvkom, ktorý kvalifikuje postavenie subjektu na účely možnosti jeho uznania za „subjekt sociálnej povahy“, podľa môjho názoru a ako nepriamo vyplýva z už citovanej judikatúry, stabilný sociálny záväzok.

106. Túto okolnosť síce je ľahké zistiť, ak sú predmetom činností subjektu a jediným cieľom jeho činností plnenia sociálnej a asistenčnej povahy, no je ťažšie preveriť ju (avšak nie je možné ju vylúčiť), ak subjekt vykonáva v rámci svojho povolania komplexnejšiu činnosť, a najmä, ak ide o advokáta.

31 Pozri rozsudky z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 39), a z 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 27 a citovaná judikatúra).

32 Pozri odpovede pána EQ na otázky Súdneho dvora, najmä odpoveď na otázku č. 1.

33 Pozri rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a citovaná judikatúra).

34 Pozri rozsudky z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 44); z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 35), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a citovaná judikatúra).

35 V súvislosti s touto požiadavkou uviedli žalobca vo veci samej a luxemburská vláda v odpovediach na písomné otázky Súdneho dvora rozdielne tvrdenia. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu, aby zistil jej prípadnú existenciu.

107. Usudzujem, že v tomto prípade, keďže ako bolo povedané, nemožno *a priori* vylúčiť možnosť uznania len z dôvodu príslušnosti k osobitnému povolaniu, by kritérium, ktoré by vnútroštátny orgán mohlo viesť k uznaniu, malo byť spojené s množstevnou prevahou činnosti sociálnej povahy nad inými činnosťami, ktoré tento subjekt vykonáva tiež oprávnene.

108. Advokáta, ako akúkoľvek inú osobu vykonávajúcu svoje povolanie, ktorý v prevažnej miere vykonáva činnosti zaraditeľné medzi plnenia „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“, možno podľa môjho názoru uznať za „subjekt sociálnej povahy“ aj v prípade, že v zostávajúcej časti vykonáva činnosti striktne právnej povahy, ktoré prípadne ani nie sú spojené s plneniami sociálnej povahy.

109. Osoba vykonávajúca svoje povolanie by sa mala v tomto prípade postarať o to, aby viedla oddelené účtovníctvo, ktoré na účely DPH umožní rozlišovať medzi (prevažujúcimi) činnosťami, ktoré úzko súvisia so sociálnou starostlivosťou, oslobodenými od dane, a rôznymi (zostávajúcimi) činnosťami podliehajúcimi DPH. [36]

110. Vzhľadom na vyššie uvedené prináleží vnútroštátnemu súdu, aby pri zohľadnení všetkých relevantných okolností, najmä vyššie spomínaných, určil, či vnútroštátne orgány tým, že neuznali pána EQ za subjekt sociálnej povahy, dodržali hranice voľnej úvahy, ktorú im priznáva článok 132 smernice o DPH.

c) O možnosti vnútroštátneho súdu pristúpiť k uznaniu

111. Niektoré záverečné úvahy týkajúce sa konania o uznanie; luxemburská vláda a zdá sa, že aj Komisia, tvrdia, že v luxemburskom systéme súd nemôže uznať zdaniteľnú osobu za subjekt sociálnej povahy, a to ani keď je preukázané, že luxemburský štát tým, že vo svojom vnútroštátnom práve nestanovil možnosť uznania konkrétnej zdaniteľnej osoby, prekročil v tejto súvislosti hranice svojej voľnej úvahy.

112. Hoci je pravda, že článok 131 predmetnej smernice o DPH ponecháva členským štátom širokú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o uznanie dotknutých subjektov, Súdny dvor práve v súvislosti s výkladom tej istej smernice výslovne uviedol, že nemožno „uplatňovať všeobecnú povahu [tejto smernice] alebo rozsah miery voľnej úvahy, ktorú táto smernica ponecháva… členským štátom, na to, aby sa zbavili akéhokoľvek účinku tieto ustanovenia, na ktoré je vzhľadom na ich účel možné účinne sa odvolávať na súde bez ohľadu na to, že smernica nebola prebratá v celom rozsahu“ [37].

113. Definovanie tejto podmienky prináleží v prvom rade štátu, ale Súdny dvor objasnil, že členský štát, ktorý neprijal opatrenia na prebratie smernice, ktoré sú v nej upravené, „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 šiestej smernice“ [38]. Ak je teda možné iným spôsobom dospieť k splneniu podmienok predmetného uznania, zásady európskeho právneho poriadku a v prvom rade zásada potrebného účinku smerníc vyžadujú, aby sa dotknutým osobám nebránilo vo výkone práva stanoveného v predmetnej smernici.

36 V súvislosti s čiastočným oslobodením od dane iba pri niektorých činnostiach a nie pri iných činnostiach pozri nedávny rozsudok (v tom zmysle, že existencia služieb inej povahy nemení povahu oslobodenia od dane) z 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, body 42 a 43), a rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 54).

37 Pozri rozsudok z 19. januára 1982, Becker (8/81, Zb. s. 53, bod 29).

38 Pozri rozsudky z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 60), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32).

114. Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry [39] sa vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice javia z hľadiska svojho obsahu ako bezpodmienečné a dostatočne presné, možno na tieto ustanovenia smernice v prípade absencie prijatia opatrení na jej prebratie v stanovenej lehote odvolávať, a to pri namietaní proti akémukoľvek ustanoveniu vnútroštátneho práva, ktoré nie je v súlade so smernicou, alebo ak sú uvedené ustanovenia smernice spôsobilé definovať práva, ktoré jednotlivci môžu uplatňovať voči štátu.

115. Súdny dvor v rozsudku Kügler objasnil, že článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH dostatočne presne a bezpodmienečne uvádza činnosti, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane, a je teda priamo uplatniteľným ustanovením. [40]

116. Neexistenciu osobitného legislatívneho uznania predmetných subjektov nemožno samu osebe považovať za spôsobilú zabrániť priamej uplatniteľnosti ustanovenia a naopak treba zistiť, či právny poriadok dotknutého členského štátu neumožňuje inými spôsobmi dospieť k určitej, čo i len faktickej, forme uznania sociálnej povahy subjektu.

117. Pokiaľ členské štáty dodržiavajú hranice voľnej úvahy, ktorú im priznáva článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, jednotlivci nemôžu na základe tohto ustanovenia získať postavenie subjektu sociálnej povahy vo vzťahu k dotknutému členskému štátu.

118. Priamy účinok, ktorý Súdny dvor priznal predmetnému oslobodeniu od dane, [41] ma však vedie k záveru, že ak luxemburský štát prekročil hranice svojej voľnej úvahy tým, že v tomto konkrétnom prípade nestanovil možnosť uznania, vnútroštátny súd by v prípade potreby mohol sám pristúpiť k takémuto uznaniu.

119. Z tohto hľadiska ak jednotlivec žiada o priznanie postavenia subjektu sociálnej povahy, prináleží vnútroštátnym súdom, aby posúdili, či príslušné orgány dodržali uvedené hranice uplatnením zásad stanovených právom Únie, a „vzhľadom na všetky relevantné skutočnosti určiť, či je zdaniteľná osoba subjektom, ktorého sociálna povaha bola uznaná v zmysle uvedeného ustanovenia“ [42].

120. Takto navrhované riešenie nerozširuje rozsah oslobodenia od dane nad rámec toho, čo stanovuje smernica, ale obmedzuje sa na umožnenie jeho priznania v prospech subjektov, ktoré by naň mali právo podľa tejto smernice.

IV. Záver

121. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré Súdnemu dvoru položil Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Okresný súd, Luxembursko), uvedené v bodoch 5, 6 a 7 a spojené v skupine B, takto:

1. Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že medzi plnenia úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou môže zahŕňať plnenia poskytované v rámci systému ochrany nespôsobilých plnoletých osôb zavedeného zákonom a podliehajúceho preskúmaniu nezávislým súdom; postavenie subjektu uznaného za subjekt sociálnej povahy možno priznať advokátovi v rámci systému ochrany právne nespôsobilých plnoletých osôb pod podmienkou, že uvedený subjekt vykonáva stabilný sociálny záväzok v tom zmysle, že činnosti sociálnej povahy významne prevažujú nad inými činnosťami; na účely takéhoto uznania nie je potrebné konanie o uznaní založené na

39 Pozri rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51 a citovaná judikatúra).

40 Pozri rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 53).

41 Pozri rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, body 52 až 61).

42 Pozri rozsudok z 8. októbra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 45 a citovaná judikatúra).

vopred stanovenom postupe a kritériách a môže k nemu dôjsť v jednotlivých prípadoch, prípadne aj prostredníctvom súdu, pokiaľ neuznanie vnútroštátnym normotvorcom alebo správnym orgánom presahuje hranice voľnej úvahy, ktorú smernica ponecháva členským štátom.

2. Na tento účel bude úlohou vnútroštátneho súdu určiť, či sú činnosti zástupcu, opatrovníka a správcu, ktoré vykonáva pán EQ, úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou a či vzhľadom na obsah ponúkaných služieb možno pána EQ uznať za subjekt sociálnej povahy pri poskytovaní plnení zástupcu, opatrovníka a správcu plnoletých, ako aj to, či opomenutie uznania zo strany vnútroštátneho normotvorcu a správnych orgánov presahuje hranice voľnej úvahy, ktorú smernica ponecháva členským štátom.