Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE
od 14. siječnja 2021.[1]

Predmet C-846/19

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio tribunal d'arrondissement (Luksemburg))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Porez na dodanu vrijednost – Pojmovi gospodarske aktivnosti i isporuka usluga usko povezanih s radom koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu – Pojam tijela koja se priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti – Dužnosti zastupanja punoljetnih osoba – Oporezivanje PDV-om"

1. Može li se PDV primjenjivati na usluge koje pruža odvjetnik u okviru sustava zaštite punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti?

2. Mogu li se one izjednačiti s „isporukama usluga usko povezanih sa socijalnom skrbi"?

3. Može li se i u kojoj mjeri trgovac upisan u strukovni registar priznati kao „tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti"?

4. Na tim glavnim pitanjima temelji se ovaj predmet pokrenut u okviru spora između osobe EQ i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Porezna uprava, Luksemburg).

5. Od Suda se u biti traži da odluči o opsegu prethodno navedenih pojmova iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112/EZ[2] (u daljnjem tekstu: „Direktiva o PDV-u") i granicama diskrecijske ovlasti država članica da uvedu dodatne uvjete u odnosu na one predviđene direktivom.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

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

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

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

1 Izvorni jezik: talijanski

2 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

7. U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

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

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

8. Članak 131. Direktive o PDV-u glasi:

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

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

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

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

B. Luksemburško pravo

10. Člankom 4. stavkom 1. Zakona o PDV-u od 12. veljače 1979. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, propisuje se kako slijedi:

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

11. Člankom 5. Zakona o PDV-u predviđa se:

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

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

„1. U granicama i pod pretpostavkama koje će se propisati uredbom Velikog Vojvodstva, od poreza na dodanu vrijednost izuzimaju se:

[...]

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

[…]”.

13. Uvjeti primjene članka 44. stavka 1. Zakona o PDV-u, kako je izmijenjen, definirani su Uredbom Velikog Vojvodstva od 23. prosinca 1981. (u daljnjem tekstu: „Uredba Velikog Vojvodstva”), čiji članak 3. glasi kako slijedi:

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

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

II. Činjenično stanje, glavni postupak i prethodna pitanja

14. Osoba EQ odvjetnik je upisan u odvjetničku komoru u Luksemburgu od 1994., koji od 2004. izvršava dužnosti na temelju sustavâ zaštite punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti, uglavnom kao skrbnik ili zastupnik.

15. Porezna uprava je do 2013. smatrala da te aktivnosti ne podliježu plaćanju PDV-a.

16. Dvama poreznim rješenjima o dugovanju PDV-a od 19. siječnja 2018., koja se odnose na godine 2014. i 2015., porezna uprava zatražila je od osobe EQ plaćanje PDV-a za aktivnosti zastupanja odraslih osoba lišenih poslovne sposobnosti koje su obavljene tijekom tih godina. Na taj je način porezna uprava odlučila prvi put primijeniti PDV na navedene aktivnosti zastupanja.

17. Porezna je uprava odlukom od 4. lipnja 2018. odbila žalbu koju je osoba EQ podnijela protiv dvaju poreznih rješenja.

18. Nakon toga je osoba EQ sudu koji je uputio zahtjev, tribunalu d'arrondissement (Općinski sud, Luksemburg), podnijela tužbu za poništenje odluke od 4. lipnja 2018.

19. Osoba EQ smatra da predmetne isporuke nisu gospodarske aktivnosti koje podliježu PDV-u s obzirom na to da se njima ispunjava socijalna zadaća.

20. Te su aktivnosti prema njegovu mišljenju izuzete od PDV-a na temelju nacionalne odredbe kojom se prenosi članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u, odnosno članka 44. stavka 1. točke (o) luksemburškog Zakona o PDV-u, kojim se izuzeće od PDV-a priznaje u pogledu isporuka usluga usko povezanih sa socijalnom sigurnošću i zaštitom koje obavljaju tijela za koje su nadležna javna tijela priznala da su posvećene socijalnoj dobrobiti.

21. Ističe da od 2004. do 2013. te aktivnosti nisu podlijegale PDV-u, tako da primjena PDV-a na njih za godine 2014. i 2015. predstavlja povredu načela legitimnih očekivanja.

22. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se luksemburškim pravom predviđaju različiti sustavi zaštite punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti. Rezultat uspostave tih sustava zaštite mogu biti poseban zastupnik kojeg imenuje sud nadležan za skrbništvo do donošenja odluke o sustavu zaštite koji treba uspostaviti kao i zastupnik imenovan *ad hoc* u slučaju sukoba interesa.

23. Sud koji je uputio zahtjev najprije pita predstavlja li aktivnost zaštite u okviru skrbništva nad punoljetnim osobama, koja se obavlja uz naknadu, gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u.

24. Što se tiče iznosa naknade, iako iz sudske prakse Suda proizlazi da je nevažno to što se gospodarska transakcija izvršava po cijeni nižoj od cijene troška, naknada ipak treba biti unaprijed utvrđena i pokrivati operativne troškove pružatelja usluga [3]. U ovom slučaju naknadu od slučaja do slučaja određuje nadležni sud, uvijek ovisno o financijskoj situaciji korisnika, naknada se stoga ne određuje unaprijed i njome se u svim okolnostima nužno ne jamči pokrivanje troškova koje snosi pružatelj usluga.

25. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pita se može li se na aktivnost zaštite punoljetnih osoba koje su lišene poslovne sposobnosti primijeniti izuzeće od PDV-a i stoga je li navedena aktivnost „isporuka usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu" iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u te može li odvjetnik koji ju obavlja biti obuhvaćen pojmom „tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti" u smislu te odredbe. U tom pogledu osoba EQ zauzima stajalište kojim se uzima u obzir priroda aktivnosti koja se obavlja neovisno o pravnom statusu pružatelja usluga, dok porezna uprava tvrdi da treba uzeti u obzir pravni status i, iako to izričito ne navodi, isključiti pružatelje usluga čiji je cilj ostvarivanje dobiti.

26. Sud koji je uputio zahtjev također traži pojašnjenja pojma „priznavanje" predmetnog tijela kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti. Iako se u Direktivi o PDV-u samo upućuje na priznavanje *„u dotičnoj državi članici"*, njome se ne pojašnjava postupak priznavanja ni tijelo ovlašteno za njegovu provedbu. Na temelju činjenica u predmetnom slučaju postavlja se, među ostalim, pitanje može li dotično tijelo biti pravosudno tijelo i može li se priznavanje provesti za svaki slučaj posebno.

27. Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev pita se o primjenjivosti načela zaštite legitimnih očekivanja na predmetni slučaj. Ističe da PDV nije porez koji duguje osoba odgovorna za plaćanje PDV-a, nego krajnji potrošač. Kada, kao u ovom slučaju, uprava nadležna za naplatu PDV-a obavijesti poreznog obveznika nakon dovršetka predmetnih transakcija da namjerava odstupiti od svojeg prethodnog stajališta da te transakcije ne podliježu PDV-u, porezni se obveznik nalazi u situaciji u kojoj nije mogao naplatiti PDV korisniku tih isporuka, ali ga mora vratiti državi. Porezni bi obveznik stoga bio dužan odbiti iznose koje država traži na ime PDV-a iz vlastitih sredstava, čime se krši načelo porezne neutralnosti PDV-a.

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

„1. Treba li pojam ‚gospodarska aktivnost' u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da obuhvaća ili isključuje pružanje usluga u okviru trostranog odnosa u kojem je pružatelja usluga za te usluge zadužilo tijelo koje nije ujedno korisnik usluga?

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

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

4. Treba li pojam gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. druge alineje Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da obuhvaća ili isključuje pružanje usluga ako naknada pružatelja usluga nije zakonski obvezna i njezin iznos, ako se dodjeljuje, (a) podliježe ocjeni koja se provodi u svakom slučaju zasebno, (b) uvijek ovisi o imovinskom stanju korisnika usluga i (c) utvrđuje se kao paušalni iznos, udio dohotka korisnika usluga ili ovisno o obavljenim uslugama?

3 Vidjeti presudu od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, t. 38.).

5. Treba li pojam ‚isporuka usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu' iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da obuhvaća ili isključuje usluge koje se obavljaju u okviru sustava zaštite punoljetnih osoba (lišenih poslovne sposobnosti) koji je utvrđen zakonom i podliježe nadzoru neovisnog pravosudnog tijela?

6. Treba li pojam ‚tijela koja se […] priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti' iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da se njime, u svrhu priznavanja tijela kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti, utvrđuju određeni zahtjevi u pogledu oblika poslovanja pružatelja usluga ili u pogledu altruistične svrhe aktivnosti pružatelja usluga ili svrhe da ostvaruje dobit ili, općenitije, na način da drugim kriterijima ili uvjetima ograničava područje primjene izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (g) ili je samo izvršavanje usluga ‚povezan[ih] uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu' dovoljno da se predmetno tijelo smatra tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti?

7. Treba li pojam ‚tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti' iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da zahtijeva proces priznavanja koji se temelji na unaprijed utvrđenom postupku i kriterijima ili se priznavanje može izvršiti *ad hoc* u svakom slučaju zasebno, a po potrebi ga može izvršiti pravosudno tijelo?

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

III. Pravna ocjena

29. Prethodnim pitanjima u biti se želi utvrditi podliježu li aktivnosti koje obavlja odvjetnik u svojstvu zastupnika, privremenog zastupnika i skrbnika punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti PDV-u ili su izuzete od plaćanja PDV-a.

30. Kao što predlaže Komisija, osam prethodnih pitanja može se podijeliti u tri skupine:

A) prva četiri pitanja odnose se na pojam gospodarske aktivnosti, osobito jesu li navedene aktivnosti obuhvaćene pojmom gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u;

B) peto, šesto i sedmo prethodno pitanje odnose se na područje primjene izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, osobito jesu li te aktivnosti izuzete kao „isporuke usluga koje su usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom", a odvjetnik koji ih obavlja može se smatrati „tijelom koje se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijelo koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti u smislu te odredbe";

C) Posljednjim prethodnim pitanjem želi se razjasniti isključuje li se načelom zaštite legitimnih očekivanja mogućnost da te aktivnosti podliježu PDV-u ako su porezna tijela u prošlosti i dulje vrijeme prihvaćala da te aktivnosti ne podliježu PDV-u.

31. Ovo će se mišljenje, kako to traži Sud, odnositi na peto, šesto i sedmo prethodno pitanje koja su obuhvaćena točkom B te se odnose na opseg izuzeća isporuka usluga usko povezanih sa socijalnom zaštitom ili socijalnom skrbi. Stoga će se pretpostaviti gospodarska priroda usluga u skladu s kriterijima iz članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, na koje se odnosi skupina pitanja navedenih u točki A.

32. Najprije ističem da interes za predmetna prethodna pitanja nadilazi ovaj predmet jer je pred Sudom trenutačno u tijeku postupak povodom drugog sličnog zahtjeva za prethodnu odluku koji je u tom istom području podnio Verwaltungsgerichtshof (Vrhovni upravni sud, Austrija), a koji se odnosi isključivo na jedno prethodno pitanje, koje se uvelike podudara s pitanjima iz skupine B[4].

33. I u predmetu C-1/20 tužitelj je odvjetnik kojemu sud učestalo dodjeljuje svojstvo zastupnika punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti. Porezna uprava smatrala je da prihodi od aktivnosti koje odvjetnik obavlja u svojstvu zastupnika podliježu plaćanju PDV-a. Tužitelj je podnio tužbu Bundesfinanzgerichtu (Savezni financijski sud, Austrija), koji ju je odbio uz obrazloženje da se profesionalna kategorija odvjetnika ne može smatrati tijelom koje se priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti.

34. Međutim, iz teksta zahtjeva za prethodnu odluku koji je uputio austrijski sud proizlazi određen broj elemenata koji mogu biti korisni i za odgovore na prethodna pitanja u ovom predmetu.

35. Konkretno, za potrebe ovog mišljenja korisna je okolnost zbog koje je „Bundesfinanzhof, odlučujući o pitanju aktivnosti uređene člankom 1896. BGB-a, koja je u njemačkom pravu usporediva s aktivnosti profesionalnog skrbnika, zaključio da bi se potonji mogao pozvati na izuzeće od poreza na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, osim ako se radi o plaćenim uslugama koje pruža odvjetnik imenovan skrbnikom i koji obavlja pravne aktivnosti u okviru skrbništva (Bundesfinanzhof, 25. travnja 2013., V R 7/11). Navedena sudska praksa navela je njemačkog zakonodavca da u članku 4. stavku 16. točki (k) njemačkog Zakona o porezu na promet predvidi izuzeće tih usluga"[5].

36. Kako bi se odgovorilo na prethodna pitanja iz točke B, valja podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u zahtijeva da su kumulativno ispunjena dva uvjeta kako bi se moglo primijeniti izuzeće od plaćanja PDV-a predviđeno tom odredbom: isporuke usluga o kojima je riječ moraju biti „usko povezane sa socijalnom zaštitom i socijalnom skrbi" i moraju ih obavljati „tijela javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti"[6].

37. Stoga je potrebno provjeriti ulaze li aktivnosti koje obavlja odvjetnik u svojstvu zastupnika, privremenog zastupnika ili skrbnika punoljetne osobe lišene poslovne sposobnosti u područje primjene izuzeća od PDV-a predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u te jesu li, stoga, te djelatnosti „usko povezane sa socijalnom zaštitom i socijalnom skrbi" te može li se odvjetnika koji ih je obavio smatrati „tijelom koje se u državi članici priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti".

38. Konkretno, valja provjeriti je li tumačenje koje predlaže luksemburška vlada, a prema kojem odvjetnika koji obavlja navedene aktivnosti treba isključiti iz izuzeća od PDV-a u skladu s tekstualnim, sustavnom i teleološkim tumačenjem članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u[7] i, kao drugo, postoji li za države članice diskrecijska ovlast u pogledu uvođenja takvog isključenja tumačenjem.

4 Zahtjev za prethodnu odluku koji je 3. siječnja 2020. uputio Verwaltungsgerichtshof (Vrhovni upravni sud) – B/Finanzamt Wien (C-1/20)

5 Zahtjev za prethodnu odluku u predmetu C-1/20, t. 41. Predmet C-1/20, zahtjev za prethodnu odluku, t. 41. U svojim pisanim odgovorima na pitanja Suda, osobito na pitanje br. 3, osoba EQ ističe da u Belgiji odvjetnici imenovani privremenim upraviteljima odraslih osoba lišenih poslovne sposobnosti ne podliježu PDV-u na njihovu naknadu za te aktivnosti, za razliku od drugih usluga koje pružaju kao odvjetnici.

6 Vidjeti presude od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 30.), od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 21.), te od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 34.).

7 Vidjeti presudu od 21. rujna 2017., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, t. 29. i navedena sudska praksa).

39. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, „izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzećâ iz članka 132. Direktive o PDV-u treba usko tumačiti" [8] s obzirom na to da navedena izuzeća predstavljaju odstupanje od općeg načela prema kojem PDV treba naplatiti za svaku uslugu koju naplatno pruža porezni obveznik.

40. Međutim, takvo usko tumačenje države članice prilikom prenošenja direktive ne smije dovesti do toga da se provedba sustava izuzećâ pretjerano oteža u mjeri da ih se, kao autonomnih koncepata, liši učinaka.

41. Stoga je potrebno uputiti na smisao i svrhu sâme odredbe.

42. Cilj Direktive o PDV-u jest usklađivanje nacionalnih zakonodavstava kako bi se uspostavio zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost, a time i jedinstvena osnovica za razrezivanje.

43. Tumačenje pojmova sadržanih u Direktivi o PDV-u stoga mora biti u skladu s ciljevima koji se nastoje postići navedenim izuzećima i poštovati zahtjeve načela fiskalne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a. Potrebno je izbjeći da se izrazi upotrijebljeni za definiranje izuzećâ iz navedenog članka 132. tumače na način kojim bi im se oduzeli njihovi učinci [9].

44. Osiguravanjem povoljnijeg tretmana u području PDV-a pojedinim isporukama usluga od općeg interesa obavljenima u socijalnom sektoru, to izuzeće ima za cilj smanjiti njihove troškove i na taj ih način učiniti dostupnijima pojedincima koji se njima mogu koristiti [10].

45. Čini se da iz spisa, barem što se tiče argumenata tužitelja u glavnom postupku, proizlazi da luksemburško ministarstvo pravosuđa također smatra da su usluge socijalne zaštite izuzete od PDV-a, čak i ako ih pružaju odvjetnici, kako troškovi ne bi dodatno opteretili društvo [11].

a) Uvjet prema kojem isporuke usluga moraju biti „usko povezane sa socijalnom zaštitom i socijalnom skrbi"

46. Pojam „uske povezanosti" u logici socijalne zaštite koju obilježava njezina svrha ne zahtijeva osobito strogo tumačenje i zbog toga što izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u podliježe dodatnom uvjetu da su dotične usluge „bitne" za intervencije socijalne zaštite i socijalne sigurnosti u smislu članka 134. točke (a) iste direktive [12].

47. Iako pojmovi „socijalna zaštita i skrb" nisu definirani Direktivom o PDV-u, sudskom praksom Suda u više se navrata priznalo da su određene djelatnosti povezane sa skrbi, pomoći i zaštitom punoljetnih nesamostalnih osoba posvećene socijalnoj dobrobiti.

8 Vidjeti nedavnu presudu od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 28.).

9 Vidjeti presude od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 28.), i od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 22.). U tom smislu, također kad je riječ o tumačenju iste odredbe, vidjeti presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, t. 30. i navedena sudska praksa). Sud smatra da, ako je potrebno usko tumačenje, to ne znači da izraze upotrijebljene za određivanje izuzeća treba tumačiti na način kojim bi im se oduzeli njihovi učinci ili se izuzeća učinila gotovo neprimjenjivima.

10 Vidjeti presude od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 29.), od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 41.), te od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 30.).

11 Vidjeti zahtjev za prethodnu odluku, str. 3., u opisu argumentacije tužitelja u glavnom postupku.

12 Vidjeti presudu od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 31.).

48. U presudi Kügler [13] Sud je presudio da usluge opće skrbi i zdravstvene skrbi koje pruža usluga ambulantnog liječenja fizički ili ekonomski ovisnim osobama predstavljaju usluge usko povezane sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom u smislu članka 13. dijela A stavka 1. točke (g) Šeste Direktive [14].

49. Isto tako, iz presude Zimmerman [15] proizlazi da među strankama nije bilo sporno da se kućna skrb koju pruža profesionalna medicinska sestra može smatrati „usko povezanom sa socijalnom skrbi i socijalnom zaštitom" u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (g) Šeste direktive.

50. Nadalje, valja utvrditi da se u tekstu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u izričito navode isporuke koje obavljaju domovi umirovljenika među isporukama usluga i robe usko povezanih sa socijalnom zaštitom i socijalnom skrbi, koje su stoga obuhvaćene izuzećem predviđenim tom odredbom. Sud je tu okolnost istaknuo u presudi Les Jardins de Jouvence [16].

51. Iz spisa proizlazi da imenovanje zakonskog zastupnika pretpostavlja da se punoljetna osoba ne može samostalno brinuti o svojim interesima zbog psihičke bolesti ili mentalnog oštećenja, invalidnosti ili druge nesposobnosti.

52. U svrhu ocjene socijalne prirode aktivnosti koju obavlja zakonski zastupnik, a time i njezine uske povezanosti sa socijalnom skrbi, najprije valja uzeti u obzir konkretan sadržaj tih aktivnosti. U tu su svrhu osobito korisni pisani odgovori stranaka na pitanje koje je Sud postavio u tom pogledu.

53. Tužitelj u glavnom postupku smatra da se većina isporuka koje obavljaju odvjetnici imenovani zastupnicima, privremenim zastupnicima ili skrbnicima nesposobnih punoljetnih osoba sastoji od: 1. posjeta štićenicima u njihovu domu kako bi se uvjerili u njihovu dobrobit i upoznali se s njihovim potrebama; 2. kontakata s obitelji, socijalnim radnicima, osobljem koje pruža skrb; 3. izbora mjesta za život; 4. zahtjeva za isplatu mirovina i socijalne pomoći; 5. provođenja pomoći kućanstvu; 6. plaćanja računa, ishođivanja naknada za medicinske troškove, davanja izjave o prihodima, davanja novca za svakodnevne troškove.

54. Može se dogoditi da zastupnik također obavlja usluge pravne prirode, a da pritom te djelatnosti nisu rezervirane isključivo za odvjetnike: pregovaranje, potpisivanje ili raskid ugovora o zakupu, prodaja pokretne ili nepokretne imovine, pomaganje ili zastupanje odrasle osobe u vezi s nasljeđivanjem. Točno je da se u skladu s luksemburškim nacionalnim pravom mogu imenovati kao zastupnici, privremeni zastupnici i skrbnici i bliski srodnici korisnika ili ustanove zadužene za zaštitu osoba s mentalnim ili tjelesnim oštećenjima.

55. Naposljetku, te zadaće mogu obuhvaćati usluge koje ulaze u isključivu nadležnost odvjetnika, kao što je zastupanje osobe lišene poslovne sposobnosti u pravnim sporovima, ali je manje usluga te vrste.

56. Odgovor koji je u tom pogledu iznijela luksemburška vlada jest da su prema informacijama odvjetničke komore u Luksemburgu odvjetničke aktivnosti u tom području višestruke i ne sastoje se isključivo od svakodnevnog zastupanja, nego se „dio odvjetničke aktivnosti može kvalificirati kao ‚socijalan': kontaktiranje sa socijalnim radnicima, liječnicima, bankama i obiteljima. Primjerice, odvjetnici se često moraju brinuti o prijemima u zdravstvene ustanove, tražiti financijske pomoći i upravljati preseljenjem" [17].

13 Vidjeti presudu od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 61.).

14 Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena od 1. siječnja 2007. Direktivom o PDV-u.

15 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 24.).

16 Vidjeti presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 42.).

17 Pisani odgovori luksemburške vlade, t. 16.

57. Čini se da se odgovori stranaka na pitanje Suda o konkretnom sadržaju aktivnosti koje obavlja zakonski zastupnik u biti ne razlikuju: odvjetnici obavljaju više aktivnosti u korist osobe lišene poslovne sposobnosti, a dio te aktivnosti može se kvalificirati kao „socijalan", i u prethodno navedenom smislu „uske povezanosti sa socijalnom skrbi".

58. Dio koji odstupa u činjeničnom prikazu stranaka odnosi se na mjeru i udio aktivnosti koje se obavljaju: tužitelj u glavnom postupku smatra da aktivnosti „socijalne" prirode prevladavaju u odnosu na druge, a luksemburška vlada da one predstavljaju „dio" višestrukih aktivnosti koje se obavljaju.

59. Kako bi se utvrdilo da su te aktivnosti zastupanja posvećene socijalnoj dobrobiti, valja također uzeti u obzir određene elemente predviđene detaljnim odredbama (u predmetnom slučaju sadržanima u uredbi Velikog Vojvodstva): (a) trošak tih zadaća, koje u slučaju nedostatnih financijskih sredstava punoljetne osobe snosi država; (b) naknada za usluge, koju određuje sud, ovisi osobito o dohotku i imovinskom stanju osobe lišene poslovne sposobnosti; (c) zastupnik podliježe ispitivanju suda; (d) naknada koja se isplaćuje često je paušalna i rijetko odgovara pruženim uslugama.

60. Kako proizlazi iz spisa, čini se da ti elementi postoje u predmetnom slučaju.

61. Stoga se na temelju suglasnog tumačenja tvrdnji stranaka, uključujući i one luksemburške vlade, može utvrditi da se dio djelatnosti koje obavlja odvjetnik kao zastupnik, privremeni zastupnik ili skrbnik punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti može smatrati „usko povezanim sa socijalnom skrbi" s obzirom na to da je povezan sa skrbi o osobi lišenoj poslovne sposobnosti i njezinim osobnim životnim izborima te da je također „bitan" za intervencije socijalne zaštite i socijalne sigurnosti koje obavlja zakonski zastupnik, privremeni zastupnik i skrbnik jer je nužan da se korisniku osiguraju životni uvjeti koji su dostojni s obzirom na njegova psihička ili fizička oštećenja [18]. Riječ je, dakle, o aktivnostima koje su izraz potrebe za skrbi, pomoći i zaštitom osoba s psihičkim i fizičkim oštećenjima koje one inače ne bi mogle samostalno poduzeti. Može se, među ostalim, raditi o odluci da se dotičnu osobu smjesti u zdravstvenu ustanovu prilagođenu njezinim potrebama ili joj se osigura kućna njega.

62. Naime, kao što to priznaje i luksemburška vlada, pojam „socijalne pomoći" može se također opisati kao pomoć kojom se fizičkoj osobi omogućuje dostojanstven život u trenucima potrebe [19].

63. Upravljanje imovinom može (barem u određenim slučajevima) biti aktivnost kojom se osigurava dostojan život korisnika te kako bi ga se zaštitilo od raspolaganja koja su za njega štetna.

64. Osim toga, dostojanstven život je ugrožen ako se konkretnim svakodnevnim aktivnostima, uključujući onima financijske prirode, ne upravlja s potrebnim oprezom.

65. Što se tiče druge kategorije aktivnosti koje obavlja odvjetnik kao zastupnik, privremeni zastupnik ili skrbnik punoljetne osobe lišene poslovne sposobnosti, a koje su isključivo dio odvjetničke profesije, one su dio aktivnosti koju obavlja odvjetnik kao zastupnik, privremeni zastupnik ili skrbnik.

66. Isključujem da se te aktivnosti koje obavlja odvjetnik kao zastupnik, privremeni zastupnik ili skrbnik mogu smatrati aktivnostima usko povezanima sa socijalnom skrbi i bitnima za obavljanje izuzetih usluga. Naime, radi se o profesionalnim djelatnostima rezerviranima isključivo za odvjetnike, koje se obavljaju prilikom obavljanja slobodnog zanimanja, a ne o obavljanju socijalne zadaće zastupnika, privremenog zastupnika ili skrbnika.

18 Vidjeti presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 54.).

19 Pisani odgovori luksemburške vlade, t. 14.

67. Kako bi se ocijenilo je li moguće izuzeće u pogledu odvjetnika koji obavlja aktivnosti socijalne skrbi, poput onih prethodno opisanih, potrebno je provjeriti je li ispunjen drugi uvjet predviđen Direktivom o PDV-u (priznavanje kao tijela koje je posvećeno socijalnoj dobrobiti u državi članici). Smatram da su ta dva uvjeta usko povezana na način da se ako prevladavaju aktivnosti socijalne prirode može smatrati da djelatnost osobe koja pruža usluge ima trajno socijalnu prirodu te je valja kao takvu priznati.

68. Naime, kao što ćemo vidjeti, ako odvjetnik pretežno obavlja socijalne zadaće (usko povezane sa socijalnom skrbi) koje nisu strogo pravne, on može ostvariti pravo na izuzeće u pogledu isporuka socijalne prirode. Ono se ne može sâmo po sebi isključiti zbog sâme činjenice da se radi o odvjetnicima.

a) Uvjet koji se odnosi na priznavanje kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti u državi članici

69. Člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u ne pojašnjavaju se ni uvjeti ni načini priznavanja tijela – koja nisu subjekti javnog prava – kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti.

70. Stoga je u načelu na svakoj državi članici da svojim nacionalnim pravom propiše pravila prema kojima je moguće takvo priznavanje tih tijela [20].

71. Konkretno, člankom 132. Direktive o PDV-u dodjeljuje se državama članicama ovlast da tijelima koja nisu subjekti javnog prava omoguće izuzeće predviđeno u stavku 1. točke (g) na način da ga uvjetuju ispunjavanjem jednog ili više uvjeta navedenih u tom članku. Države članice slobodne su propisati takve dodatne fakultativne uvjete za odobravanje predmetnog izuzeća [21].

72. Iz toga slijedi da se člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u državama članicama dodjeljuje diskrecijska ovlast da priznaju da određena tijela koja nisu tijela javnog prava jesu posvećena socijalnoj dobrobiti [22].

73. Međutim, valja podsjetiti da se člankom 131. stavkom 1. ograničava opseg diskrecijske ovlasti država članica pojašnjavajući da one mogu uvesti dodatne uvjete uz one predviđene tom direktivom kako bi „osigurale pravilnu i izravnu primjenu tih izuzeća i spriječile svaku eventualnu utaju, izbjegavanje i zlouporabu".

74. Diskrecijska ovlast država članica pri utvrđivanju uvjeta za pristup izuzeću stoga ne može ići tako daleko da se njome izmijeni definicija sadržaja izuzeća navedenih u Direktivi.

75. Smatram da se izrazom „u svrhu osiguranja pravilne i izravne primjene predviđenih izuzeća" želi omogućiti državama članicama da uvedu nacionalne propise koji gospodarskim subjektima omogućavaju primjenu izuzeća koja nije pretjerano složena, kao i da, po potrebi, racionaliziraju postupke nadzora.

76. Isto kao što se cilj „sprečavanja svake eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe" očigledno ne može odnositi na puka subjektivna isključenja koja nisu povezana s konkretnom prirodom obavljenih aktivnosti.

20 Vidjeti presude od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 43.), od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 32.), i od 15. studenoga 2012., Zimmermann, (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 26. i navedena sudska praksa).

21 Vidjeti presude od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 33.), i od 15. studenoga 2012., Zimmermann, (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 27. i navedena sudska praksa).

22 Vidjeti presudu od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 51. i navedena sudska praksa).

77. S obzirom na opća načela, diskrecijsku ovlast država članica treba u svakom slučaju izvršavati u skladu s pravom Unije [23].

78. Kada porezni obveznik osporava priznavanje ili nepriznavanje svojstva tijela kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, na nacionalnim je sudovima da ocijene jesu li nadležna tijela poštovala granice diskrecijske ovlasti dodijeljene tim člankom primjenjujući načela prava Unije, uključujući, među ostalim, načelo jednakog postupanja koje se u području PDV-a konkretizira načelom porezne neutralnosti [24].

79. U predmetnom slučaju luksemburška vlada nije priznala da je osoba EQ tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti s obzirom na aktivnosti koje obavlja kao zastupnik, privremeni zastupnik i skrbnik smatrajući da se tomu protivi, čini se, njezino svojstvo odvjetnika.

80. Sud je u prethodnim presudama već isključio mogućnost da se profesionalna kategorija odvjetnika može u načelu smatrati tijelom posvećenom socijalnoj dobrobiti. Država članica ne može prema mišljenju Suda primijeniti sniženu stopu PDV-a na usluge koje pružaju privatni subjekti s ciljem ostvarivanja dobiti isključivo na temelju prirode tih usluga, bez uzimanja u obzir, među ostalim, ciljeva tih subjekata u cjelini i toga bave li se socijalnom skrbi kao stalnom djelatnošću; s obzirom na sve ciljeve i to da socijalnu skrb, ako se njome bave, ne obavljaju kao stalnu djelatnost, Sud je presudio da se za profesionalnu kategoriju odvjetnika i pravnih zastupnika u načelu ne može smatrati da je posvećena socijalnoj dobrobiti [25].

81. Primjenom istog rasuđivanja Sud je presudio da isporuke usluga koje obavljaju odvjetnici u okviru nacionalnog sustava besplatne pravne pomoći nisu izuzete od PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u [26].

82. Međutim, čini se da slučaj poput onoga o kojem je riječ u ovom predmetu ima određene posebnosti na temelju kojih se ne bi *a priori* mogla isključiti primjenjivost izuzeća od PDV-a.

83. Naime, kao što se može zaključiti iz prethodno navedenog što se tiče vrste usluga koje odvjetnik pruža u ulozi zastupnika, privremenog zastupnika ili skrbnika osobe lišene poslovne sposobnosti, barem jedan dio tih usluga ima određen socijalni značaj i može se stoga smatrati usko povezanim s pojmom „socijalna skrb" kako je prethodno pojašnjen.

84. Naime, te usluge nisu rezervirane isključivo za odvjetnike i doista su neovisne o svojstvu odvjetnika onoga tko ih pruža.

85. Smatram da je sad potrebno provjeriti određene dodatne uvjete da bi se smatralo da je izuzeće od PDV-a u skladu sa situacijom sličnom onoj u predmetnom slučaju: relevantnost statusa odvjetnika osobe koja obavlja zadaće zastupnika, privremenog zastupnika ili skrbnika osobe lišene poslovne sposobnosti, mjere i stalnost obavljanja socijalne skrbi kao djelatnosti osobe koja traži izuzeće, uključujući kako bi se osiguralo poštovanje granica diskrecijske ovlasti države članice pri uvođenju dodatnih uvjeta za priznavanje izuzeća u odnosu na one predviđene Direktivom.

86. Nacionalni sud mora konkretno utvrditi sve te uvjete, ali mu je Sud dužan ponuditi parametre koji omogućuju takvo utvrđenje u skladu s pravom Unije.

23 Vidjeti presude od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 54. i 57.), te od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 51. i 52.).

24 Vidjeti presude od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 56.), i od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 52. i 54.).

25 Vidjeti presudu od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska (C-492/08, EU:C:2010:348, t. 45. i 46.).

26 Vidjeti presudu od 28. srpnja 2016., Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, t. 65.).

87. Naime, iako se uvjet koji se odnosi na usku povezanost pruženih usluga sa socijalnom skrbi može smatrati provjerenim, to nije dovoljno da bi se smatralo da je ispunjen i drugi uvjet koji se odnosi na priznavanje u pogledu kojeg se izričito zahtijeva da se osoba koja pruža navedene usluge prizna kao „tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti” [27].

88. Tako bi prema mojem mišljenju trebalo tumačiti sudsku praksu Suda prema kojoj bi „volja zakonodavca Unije da mogućnost primjene snižene stope ograniči isključivo na usluge koje pružaju tijela koja ispunjavaju taj dvostruki kriterij bila ugrožena ako bi država članica bila slobodna kvalificirati privatne subjekte čiji je cilj ostvarivanje dobiti kao tijela u smislu navedene točke 15. samo zato što ta tijela pružaju i usluge socijalne prirode” [28].

89. Međutim, smatram da vrijedi i suprotno: volja zakonodavca Unije bila bi ugrožena i ako država članica odbije kao „tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti” kvalificirati privatne subjekte koji, iako (u ograničenoj mjeri) nastoje postići cilj ostvarivanja dobiti, pružaju socijalne usluge na način koji dokazuje da se bave socijalnom skrbi kao stalnom djelatnošću.

90. Naime, ne vjerujem da se gore navedena sudska praksa Suda može tumačiti na način da se njome osoba koja pretežito pruža usluge usko povezane sa socijalnom skrbi i koja dokaže da se bavi socijalnom skrbi kao stalnom djelatnošću *a priori* isključuje iz mogućnosti primjene izuzeća od PDV-a, predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u, isključivo zbog toga što je upisana u imenik odvjetnika.

91. Kao prvo, to proizlazi iz načela proporcionalnosti, koje je dio općih načela prava Unije. Sud je više puta podsjetio da sredstva za provedbu Šeste direktive moraju biti prikladna za ostvarenje njezinih ciljeva i ne smiju prelaziti ono što je nužno za njihovo ostvarenje [29].

92. Gubitak prava osobe na izuzeće isključivo zato što je upisana u imenik odvjetnika moglo bi, naprotiv, dovesti do opasnosti od narušavanja ravnoteže odredbe prava Unije zbog namjere „isključivanja”, koja nije u duhu Direktive.

93. Za potrebe primjene izuzeća čini se pravilnijim uzeti u obzir aktivnost koju osoba obavlja, a ne na prirodu sâme osobe.

94. Kao drugo, valja voditi računa o primjeni načela porezne neutralnosti. Okolnost da porezni obveznik ima svojstvo odvjetnika ne bi trebala dovesti do poreznog tretmana različitog od tretmana osobe koja iako pruža u bitnom iste usluge, ima pravo na izuzeće, ako se radi o osobama ili udruženjima koja pružaju slične usluge i koje su priznate [30].

95. Naime, takav pristup sveo bi se na naziv dotičnog poreznog obveznika te bi stoga mogao biti protivan činjenici da je uzimanje u obzir gospodarske i trgovačke stvarnosti temeljni kriterij za primjenu PDV-a. Osim toga, mogao bi biti problematičan s obzirom na načelo porezne neutralnosti, kojim se u području PDV-a zabranjuje različito postupanje prema sličnim gospodarskim transakcijama, koje su stoga međusobno konkurentske.

27 Vidjeti presude od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 30.), od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 21.), te od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 34.).

28 Vidjeti presudu od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska (C-492/08, EU:C:2010:348, t. 44.).

29 Vidjeti presude od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 25.), i od 26. travnja 2012., Komisija/Nizozemska (C-508/10, EU:C:2012:243, t. 75.).

30 Vidjeti presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 49.).

96. Kao treće, može se primijetiti da predmetne aktivnosti obavlja odvjetnik ne zbog svoje stručne kvalifikacije, nego zato što ga je sud imenovao zastupnikom, privremenim zastupnikom ili skrbnikom punoljetne osobe lišene poslovne sposobnosti. Sudsko tijelo dodjeljuje imenovanoj osobi posebnu zadaću predviđenu zakonom u korist punoljetne osobe lišene poslovne sposobnosti, kojom se dodjeljuje ovlast/dužnost zastupanja i skrbi o punoljetnoj osobi lišenoj poslovne sposobnosti te obavljanja aktivnosti u tu svrhu. Stoga se pitam može li se položaj zastupnika, privremenog zastupnika i skrbnika predviđen luksemburškim pravom tumačiti kao „tijelo koje se priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti" zbog svoje posebne socijalne prirode utvrđene zakonom. U tom bi slučaju priznavanje zastupnika, privremenog zastupnika i skrbnika kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti proizlazilo izravno iz nacionalnog zakonodavstva, dok bi se sudska odluka o imenovanju ograničila na utvrđivanje osobe kojoj se povjerava zadaća.

97. Naposljetku, uopće mi nisu uvjerljivi navodi luksemburške vlade i Komisije prema kojima se priznavanju protivi to da je odvjetničkoj profesiji svojstven cilj ostvarivanja dobiti.

98. Izraz „tijelo" u načelu dovoljno je širok da su njime obuhvaćeni i privatni subjekti koji (u ograničenoj mjeri) nastoje postići cilj ostvarivanja dobiti: činjenica da osoba EQ obavlja određene svoje aktivnosti u tom cilju ni na koji način ne isključuje to da se može smatrati „drug[im] tijel[om] koj[e] se u dotičnoj državi članici priznaje kao tijel[o] koje je posvećen[o] socijalnoj dobrobiti" u smislu članka 132. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u [31].

99. Prema mojem mišljenju to je uvjetovano time da je cilj ostvarivanja dobiti ograničen zbog sljedećih razloga.

100. Najprije valja istaknuti da naknadu za uslugu odvjetnika može platiti država ako punoljetna osoba lišena poslovne sposobnosti ne raspolaže dostatnim financijskim sredstvima.

101. Nadalje, ta naknada, određena na temelju uredbe Velikog Vojvodstva, kao što je navedeno gore, nikada nije unaprijed određena i automatska jer je podvrgnuta ocjeni suda, a činjenica da se njome ne uvodi razlikovanje troškova i usluga odvjetnika može dovesti do toga da se tom naknadom troškovi ne pokriju u potpunosti [32].

102. Ta okolnost može se prema već navedenoj sudskoj praksi [33] smatrati jednim od elemenata koje treba uzeti u obzir kako bi se utvrdilo je li predmetno tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti i dokazuje da se aktivnosti socijalne prirode obavljaju, čak i u zamjenu za naknadu, u skladu s logikom koja je suprotna onoj tržišnoj.

103. Sud je već pojasnio da je prilikom priznavanja tijela koja nisu subjekti javnog prava kao tijela posvećena socijalnoj dobrobiti na nacionalnim tijelima da u skladu s pravom Unije i pod nadzorom nacionalnih sudova uzmu u obzir više elemenata koji upućuju na: postojanje posebnih odredbi, okolnost da su aktivnosti dotičnog poreznog obveznika od općeg interesa, činjenica da drugi porezni obveznici koji obavljaju iste aktivnosti već ostvaruju pravo na slično izuzeće, činjenica da troškove predmetnih usluga eventualno u velikom dijelu snosi država [34].

31 Vidjeti presude od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 39.), i od 12. ožujka 2015., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, t. 27. i navedena sudska praksa).

32 Vidjeti odgovore osobe EQ na pitanja Suda, osobito odgovor na prvo pitanje.

33 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 31. i navedena sudska praksa).

34 Vidjeti presudu od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 44.), presude od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 35.), i od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 31. i navedena sudska praksa).

104. Čini mi se da se u predmetnom slučaju mogu pronaći, premda samo djelomično, određeni elementi koje je Sud utvrdio za priznavanje određenog tijela kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti: okolnost da su aktivnosti dotičnog poreznog obveznika od općeg interesa, činjenica da drugi porezni obveznici koji obavljaju iste aktivnosti već ostvaruju pravo na izuzeće[35], činjenica da barem dio troškova tih usluga socijalne skrbi snosi država ili da se u svakom, kao i u ovom, slučaju, utvrđuju na temelju odluke i ocjene sudskog tijela. Naravno, na nacionalnom je sudu da utvrdi eventualno stvarno postojanje tih zahtjeva u glavnom postupku, pri čemu međutim valja pojasniti da je riječ o elementima čije se postojanje u određenom kontekstu ne mora smatrati nužnim za priznavanje.

105. Budući da se predmetna situacija ne može nedvojbeno smatrati onom tipičnom na temelju koje nastaje pravo na izuzeće, pravi element koji kvalificira položaj poreznog obveznika kako bi ga se moglo smatrati „tijelom posvećenim socijalnoj dobrobiti", prema mojem je mišljenju, kao što neizravno proizlazi iz prethodno navedene sudske prakse, okolnost da se bavi socijalnom skrbi kao stalnom djelatnošću.

106. Ta se okolnost može jednostavno utvrditi ako su predmet poslovanja ili jedina svrha aktivnosti osobe usluge socijalne skrbi, a puno teže se može provjeriti (ali je se ne može isključiti) kada osoba obavlja složeniju profesionalnu djelatnost, a osobito onu odvjetnika.

107. Smatram da bi u tom slučaju, u kojem se, kao što je prethodno navedeno, ne može *a priori* isključiti mogućnost priznavanja prava na izuzeće isključivo zbog članstva u određenoj strukovnoj komori, kriterij kojim se nacionalno tijelo može voditi prilikom priznavanja trebao biti povezan s činjenicom da aktivnosti posvećene socijalnoj dobrobiti prevladavaju nad drugima koje se također zakonito obavljaju.

108. Odvjetnik koji, kao i svaki drugi pružatelj usluga, pretežito obavlja aktivnosti koje se mogu smatrati „isporukama usko povezanima sa socijalnom zaštitom i socijalnom skrbi" može se priznati kao „tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti" čak i ako obavlja i aktivnosti strogo pravne prirode u situacijama koje nisu povezane sa socijalnim uslugama.

109. Pružatelj usluga bi u tom slučaju trebao voditi odvojeno knjigovodstvo kako bi se u svrhu naplate PDV-a razlikovale izuzete (pretežne) aktivnosti koje su usko povezane sa socijalnom skrbi i razne (ostale) aktivnosti koje podliježu PDV-u[36].

110. S obzirom na prethodno navedeno, na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi, uzimajući u obzir sve relevantne elemente, osobito one koji su navedeni, jesu li nacionalna tijela, time što nisu priznala osobu EQ kao tijelo koje nije posvećeno socijalnoj dobrobiti, poštovale granice diskrecijske ovlasti koja im je dodijeljena člankom 132. Direktive o PDV-u.

b) Mogućnost nacionalnog suda da provede priznavanje

111. Što se tiče završnih razmatranja o postupku priznavanja, luksemburška vlada, a, čini se, i Komisija, tvrde da u luksemburškom sustavu sud ne može priznati poreznog obveznika kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti, čak i ako se utvrdi da je luksemburška država, time što u svojem nacionalnom pravu nije predvidjela mogućnost priznavanja određenog poreznog obveznika, prekoračila svoju diskrecijsku ovlast u tom pogledu.

35 U pogledu tog se zahtjeva tužitelj u glavnom postupku i luksemburška vlada razilaze u svojim odgovorima na pisana pitanja Suda. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi njegovo eventualno postojanje.

36 U pogledu djelomičnog izuzeća samo određenih aktivnosti, a ne drugih (u smislu da se postojanjem različitih usluga ne mijenja priroda izuzeća) vidjeti nedavnu presudu od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, t. 42. i 43.) i presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, t. 54.).

112. Iako je točno da se predmetnim člankom 131. Direktive o PDV-u državama članicama ostavlja široka diskrecijska ovlast u pogledu priznavanja predmetnih tijela, Sud je upravo u pogledu tumačenja te direktive izričito potvrdio da nije moguće „pozivanje na opći karakter (te direktive) ili opseg margine prosudbe koja se državama članicama njome ostavlja [...], kako bi se lišilo učinka te odredbe na koje bi se, uzimajući u obzir njihov predmet, moglo korisno pozvati u sudskom postupku unatoč tomu što se direktiva nije u potpunosti provela” [37].

113. Prije svega je na državi da definira taj uvjet, ali je sâm Sud pojasnio da se država članica koja nije donijela mjere za provedbu predviđene direktivom „ne može pozvati na svoj propust kako bi poreznom obvezniku odbila pravo na izuzeće na koje se on opravdano može pozvati na temelju Šeste direktive” [38]. Stoga, ako se uvjeti za predmetno priznavanje mogu utvrditi na drugačiji način, načela europskog pravnog poretka i načela korisnog učinka direktiva, kao prvo, nalažu da se zainteresiranim osobama ne zabrani ostvarivanje prava utvrđenog predmetnom direktivom.

114. Valja podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi [39] kad god su odredbe direktive sadržajno gledajući bezuvjetne i dovoljno precizne, a provedbene mjere nisu donesene u propisanom roku, na te je odredbe moguće pozvati se protiv bilo koje nacionalne odredbe koja nije u skladu s direktivom, odnosno u slučaju kad se tim odredbama definiraju prava koja pojedinci mogu ostvarivati u odnosu na državu.

115. Sud je u presudi Kügler pojasnio da članak 132. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u dovoljno precizno i bezuvjetno navodi aktivnosti na koje se primjenjuje izuzeće te je stoga izravno primjenjiva odredba [40].

116. Ne može se smatrati da nepostojanje odgovarajućeg priznavanja predmetnih tijela u zakonodavstvu može sâmo po sebi ugroziti izravnu primjenjivost pravnog pravila, nego, naprotiv, valja ispitati omogućuje li se pravnim poretkom predmetne države članice da se na drugačiji način uspostavi određen oblik priznavanja tijela, makar *de facto*, kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti.

117. Ako države članice poštuju granice diskrecijske ovlasti koja im je dodijeljena člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u, pojedinci ne mogu, pozivajući se na tu odredbu, pribaviti svojstvo tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti u odnosu na dotičnu državu članicu.

118. Međutim, izravan učinak koji Sud priznaje predmetnom izuzeću [41] upućuje me na zaključak da, ako je Luksemburg prekoračio granice svoje diskrecijske ovlasti time što u ovom konkretnom slučaju nije predvidio mogućnost priznavanja, sud koji je uputio zahtjev može, ovisno o slučaju, sam provesti takvo priznavanje.

119. U tom smislu, kada pojedinac zatraži da dobije svojstvo tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti, na nacionalnim je sudovima da ocijene jesu li nadležna tijela poštovala navedena ograničenja primjenjujući načela predviđena pravom Unije i da „s obzirom na sve relevantne elemente odrede je li porezni obveznik tijelo koje se priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti u smislu navedene odredbe” [42].

120. Rješenjem koje se u ovom mišljenju razmatra ne proširuje se primjena izuzeća izvan onoga što je predviđeno Direktivom, nego se samo omogućava dodjela izuzeća osobama koje bi na njega imale pravo na temelju te direktive.

37 Vidjeti presudu od 19. siječnja 1982., Becker (C-8/81, Zb., str. 53., t. 29.).

38 Vidjeti presude od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 60.) i od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 32.).

39 Vidjeti presudu od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 51. i navedena sudska praksa).

40 Vidjeti presudu od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 53.).

41 Vidjeti presudu od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 52. do 61.).

42 Vidjeti presudu od 8. listopada 2020., E (C-657/19, EU:C:2020:811, t. 45. i navedena sudska praksa).

IV. Zaključak

121. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na peto, šesto i sedmo prethodno pitanje, objedinjene u skupinu B zahtjeva za prethodnu odluku, koje je Sudu uputio tribunal d'arrondissement (Općinski sud) odgovori kako slijedi:

1. Članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da usluge usko povezane sa socijalnom skrbi mogu uključivati i one pružene u okviru zakonski uspostavljenog sustava zaštite odraslih osoba lišenih poslovne sposobnosti i podvrgnute nadzoru neovisnog sudskog tijela; da se svojstvo tijela koje se priznaje kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti može dodijeliti odvjetniku u okviru sustava zaštite punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti, pod uvjetom da se navedeni pojedinac bavi socijalnom skrbi kao stalnom djelatnošću, u smislu da aktivnosti socijalne prirode znatno prevladavaju u odnosu na druge aktivnosti; za potrebe takvog priznavanja nije potreban proces priznavanja koji se temelji na unaprijed utvrđenom postupku i kriterijima, nego se priznavanje može izvršiti u svakom slučaju zasebno, a po potrebi ga može izvršiti sudsko tijelo ako se nepriznavanjem od strane nacionalnog zakonodavca ili upravnih tijela prelaze granice diskrecijske ovlasti koja se Direktivom prepušta državama članicama.

2. U tu je svrhu na nacionalnom sudu da utvrdi jesu li aktivnosti zastupnika, privremenog zastupnika i skrbnika koje obavlja osoba EQ usko povezane sa socijalnom skrbi i može li se s obzirom na sadržaj pruženih usluga osoba EQ priznati kao tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti prilikom obavljanja usluga zastupnika, privremenog zastupnika i skrbnika punoljetnih osoba te prelaze li se nepriznavanjem od strane zakonodavca i nacionalnih upravnih tijela granice diskrecijske ovlasti koja se Direktivom prepušta državama članicama.