Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GIOVANNIEGO PITRUZZELLI
przedstawiona w dniu 14 stycznia 2021 r.[1]

Sprawa C-846/19

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sąd okręgowy, Luksemburg)]

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Podatek od wartości dodanej – Pojęcia działalności gospodarczej i świadczenia usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną – Pojęcie podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym – Pełnomocnictwa do reprezentowania osób pełnoletnich – Opodatkowanie VAT

1. Czy usługi świadczone przez adwokata w ramach systemu ochrony ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich podlegają opodatkowaniu VAT?

2. Czy usługi te można zrównać ze „świadczeniem usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną"?

3. Czy i w jakim zakresie przedsiębiorca wpisany do rejestru zawodowego może zostać uznany za „podmiot o charakterze społecznym"?

4. Są to główne kwestie leżące u podstaw niniejszej sprawy rozpatrywanej w ramach sporu między EQ a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (luksemburskim organem ds. rejestracji, majątku publicznego i VAT, zwanym dalej „organem podatkowym").

5. Trybunał musi zasadniczo wypowiedzieć się w przedmiocie zakresu wyżej wymienionych pojęć zawartych w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE[2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT") oraz granic swobody uznania państw członkowskich w ustanawianiu przesłanek dodatkowych w stosunku do przesłanek przewidzianych w dyrektywie.

1 Język oryginału: włoski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

6. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

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

7. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

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

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

8. Artykuł 131 dyrektywy VAT stanowi:

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

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

9. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy państwa członkowskie muszą zwolnić z podatku następujące transakcje:

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

B. Prawo krajowe

10. Artykuł 4 ust. 1 ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. o VAT (zwanej dalej „ustawą o VAT") w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego stanowi:

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

11. Artykuł 5 ustawy o VAT stanowi, co następuje:

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

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

„1. W granicach i na warunkach, które zostaną ustanowione w drodze rozporządzenia wielkoksiążęcego, od podatku od wartości dodanej zwolnione są:

[…]

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

[…]".

13. Warunki wykonania art. 44 ust. 1 ustawy o VAT wraz z późniejszymi zmianami zostały określone w rozporządzeniu wielkoksiążęcym z dnia 23 grudnia 1981 r. (zwanym dalej „rozporządzeniem wielkoksiążęcym"), którego art. 3 ma następujące brzmienie:

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

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

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14. EQ jest adwokatem działającym przy izbie adwokackiej w Luksemburgu od 1994 r. i od 2004 r. wykonuje zlecenia w ramach systemów ochrony ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich, głównie jako kurator oraz przedstawiciel sprawujący opiekę.

15. Do 2013 r. organ podatkowy uznawał, że działalność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

16. Na podstawie dwóch decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu VAT z dnia 19 stycznia 2018 r., dotyczących lat 2014 i 2015, organ podatkowy wezwał EQ do zapłaty VAT w odniesieniu do wykonywanej w tym okresie działalności w zakresie reprezentacji ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich. W ten sposób organ podatkowy postanowił objąć po raz pierwszy opodatkowaniem VAT wspomnianą działalność w zakresie reprezentacji.

17. Decyzją z dnia 4 czerwca 2018 r. organ podatkowy oddalił odwołanie wniesione przez EQ od dwóch decyzji podatkowych.

18. Następnie EQ wniósł do tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sądu okręgowego, Luksemburg) skargę o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 4 czerwca 2018 r.

19. EQ uważa, że sporne usługi nie stanowią działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT, ponieważ pełnią funkcję społeczną.

20. Jego zdaniem działalność ta jest zwolniona z VAT na podstawie przepisu krajowego transponującego art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a mianowicie art. 44 ust. 1 lit. o) luksemburskiej ustawy o VAT, który zwalnia z VAT świadczenie usług ściśle związanych z zabezpieczeniem społecznym i pomocą społeczną przez podmioty, których społeczny charakter jest uznany przez właściwe organy publiczne.

21. EQ podnosi, że od 2004 r. do 2013 r. działalność ta nie podlegała opodatkowaniu VAT, w związku z czym opodatkowanie go VAT za lata 2014 i 2015 stanowi naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

22. Sąd odsyłający wyjaśnia, że prawo luksemburskie przewiduje różne systemy ochrony ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich. Ustanowienie tych systemów ochrony może prowadzić do wyznaczenia specjalnego przedstawiciela przez sąd opiekuńczy do czasu wydania decyzji w sprawie systemu ochrony, który ma zostać ustanowiony, a także przedstawiciela ad hoc w przypadku konfliktu interesów.

23. Sąd odsyłający zmierza przede wszystkim do ustalenia, czy prowadzona odpłatnie działalność w zakresie ochrony osób pełnoletnich stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

24. W odniesieniu do wysokości wynagrodzenia, o ile z orzecznictwa Trybunału wynika, że nie ma znaczenia, czy transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej od kosztu wytworzenia, to jednak wynagrodzenie powinno być określone z góry i pokrywać koszty działalności usługodawcy [3]. W tym przypadku wynagrodzenie jest ustalane indywidualnie przez właściwy sąd również w zależności od sytuacji finansowej usługobiorcy, w związku z czym nie jest ono określane z góry i niekoniecznie zapewnia we wszystkich okolicznościach pokrycie kosztów poniesionych przez usługodawcę.

25. Ponadto sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy działalność polegająca na ochronie ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich może zostać objęta zwolnieniem z VAT, a zatem czy działalność ta stanowi „świadczenie usług i dostaw[ę] towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, oraz czy adwokat wykonujący tę działalność może zostać objęty zakresem pojęcia „podmiot[ów] uznan[ych] za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie" w rozumieniu tego przepisu. W tym względzie EQ zajmuje stanowisko uwzględniające charakter prowadzonej działalności niezależnie od statusu prawnego usługodawcy, natomiast organ podatkowy uważa, że należy wziąć pod uwagę status prawny i, nie stwierdzając tego wyraźnie, wykluczyć usługodawców prowadzących działalność zarobkową.

26. Sąd odsyłający zwraca się również o wyjaśnienie pojęcia „uznania" społecznego charakteru danego podmiotu. O ile dyrektywa ogranicza się do odesłania do uznania „*przez dane państwo członkowskie*", o tyle nie określa ona procedury uznania ani organu upoważnionego do jego dokonania. W okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy powstaje między innymi kwestia, czy właściwym organem może być sąd oraz czy uznanie może zostać dokonane w zależności od indywidualnego przypadku.

3 Zobacz wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38).

27. Wreszcie sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy w niniejszej sprawie możliwe jest zastosowanie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Podkreśla on, że VAT nie jest podatkiem należnym od osoby zobowiązanej do zapłaty VAT, lecz od konsumenta końcowego. Jeżeli, tak jak w niniejszej sprawie, organ odpowiedzialny za pobór VAT informuje podatnika po dokonaniu spornych transakcji, że zamierza odstąpić od swojego dotychczasowego stanowiska polegającego na nieopodatkowywaniu tych transakcji VAT, podatnik znajduje się w sytuacji, w której nie mógł naliczyć VAT wobec odbiorcy tych usług, mimo iż musi on zwrócić ów VAT państwu. Podatnik jest zatem zobowiązany do odliczenia kwot żądanych przez państwo z tytułu VAT od jego własnych funduszy, co narusza zasadę neutralności podatkowej VAT.

28. W związku z tym tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sąd okręgowy, Luksemburg) zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Analiza prawna

29. Pytania prejudycjalne mają zasadniczo na celu ustalenie, czy czynności wykonywane przez adwokata, działającego w charakterze pełnomocnika, kuratora i opiekuna ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich, podlegają opodatkowaniu VAT, czy też są zwolnione z tego podatku.

30. Jak sugeruje Komisja, osiem pytań prejudycjalnych można podzielić na trzy grupy:

A) cztery pierwsze pytania dotyczą pojęcia działalności gospodarczej, w szczególności tego, czy wspomniane wyżej czynności są objęte zakresem pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT;

B) pytania od piątego do siódmego dotyczą zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, w szczególności, czy rzeczone czynności są zwolnione z podatku jako „świadczenie usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną", a adwokat wykonujący owe czynności może zostać uznany za „podmiot danego państwa członkowskiego o charakterze społecznym w rozumieniu tego przepisu";

C) ostatnie pytanie prejudycjalne ma na celu wyjaśnienie, czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań wyklucza opodatkowanie tej działalności VAT, jeżeli organy podatkowe akceptowały w przeszłości i przez długi czas, że działalność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

31. Na wniosek Trybunału niniejsza opinia skupia się na pytaniach prejudycjalnych od piątego do siódmego, zebranych w grupie B, dotyczących zakresu zwolnienia usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną. Przyjmuje się zatem, ze zgodnie z kryteriami określonymi w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, który jest przedmiotem pytań zebranych w grupie A, usługi mają charakter ekonomiczny.

32. Na wstępie pragnę zauważyć, że znaczenie rozpatrywanych kwestii wykracza poza niniejszą sprawę, ponieważ Trybunał rozpoznaje obecnie podobną skargę wniesioną w tej samej dziedzinie przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria), dotyczącą jednego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który w dużej mierze pokrywa się z pytaniami zawartymi w grupie B[4].

33. W sprawie C-1/20 skarżący również jest adwokatem, któremu sąd często przyznaje status przedstawiciela ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich. Urząd skarbowy uznał, że dochody uzyskane z działalności wykonywanej przez adwokata w charakterze przedstawiciela podlegają opodatkowaniu VAT. Skarżący wniósł skargę do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria), który oddalił ją na tej podstawie, że nie można uznać kategorii zawodowej adwokatów za podmiot o uznanym charakterze społecznym.

4 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) w dniu 3 stycznia 2020 r. – B/Finanzamt Wien (C-1/20).

34. Jednakże z lektury wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez sąd austriacki wynika szereg elementów, które mogą być również przydatne do udzielenia odpowiedzi na pytania rozpatrywane w niniejszej sprawie.

35. W szczególności dla celów niniejszej opinii istotna jest okoliczność, że „Bundesfinanzhof, wypowiadając się w kwestii działalności uregulowanej w art. 1896 [Bürgerliches Gesetzbuch, BGB, niemieckiego kodeksu cywilnego], porównywalnej w prawie niemieckim z działalnością zawodowego kuratora, doszedł do wniosku, że kurator ten mógłby powołać się na zwolnienie z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, chyba że chodzi o odpłatne usługi świadczone przez adwokata wyznaczonego na kuratora, który wykonuje działalność z zakresu prawa w ramach kurateli [wyrok Bundesfinanzhof z dnia 25 kwietnia 2013 r., V R 7/11]. Przytoczone orzecznictwo doprowadziło do tego, że ustawodawca niemiecki wprowadził w § 4 pkt 16 lit. k) niemieckiej ustawy o podatku obrotowym zwolnienie w odniesieniu do tych usług”[5].

36. W celu udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne zgrupowane w części B należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wymaga spełnienia łącznie dwóch przesłanek, aby można było zastosować przewidziane w tym przepisie zwolnienie z zapłaty VAT: świadczenie rozpatrywanych usług musi być „ściśle związane z opieką i pomocą społeczną” i powinno być dokonywane „przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie”[6].

37. Należy zatem ustalić, czy działalność wykonywana przez adwokata działającego w charakterze pełnomocnika, kuratora lub opiekuna ubezwłasnowolnionej osoby pełnoletniej jest objęta zakresem zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a zatem czy działalność ta jest „ściśle związana z opieką i pomocą społeczną” oraz czy adwokat, który ją wykonywał, może zostać uznany za „podmiot uznany przez państwo członkowskie za podmiot o charakterze społecznym”.

38. W szczególności należy zbadać, czy zaproponowana przez rząd luksemburski wykładnia, zgodnie z którą adwokat prowadzący wspomnianą działalność powinien być wyłączony ze zwolnienia z VAT, jest zgodna z wykładnią literalną, systemową i celowościową art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT[7], a po drugie, czy państwom członkowskim przysługuje swoboda uznania w zakresie wprowadzenia takiego wyłączenia w drodze wykładni.

39. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „pojęcia używane do opisania zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT należy interpretować w sposób ścisły”[8], ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT powinien być pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika.

40. Jednakże taka zawężająca interpretacja dokonana przez państwo członkowskie w chwili transpozycji dyrektywy nie może prowadzić do nadmiernych utrudnień we wdrażaniu systemu zwolnień podatkowych, aż do pozbawienia skuteczności autonomicznego charakteru zwolnień podatkowych.

41. Konieczne jest zatem odniesienie się do logiki samego przepisu.

5 Sprawa C-1/20, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pkt 41. W odpowiedziach na piśmie na pytania Trybunału, w szczególności w odpowiedzi na pytanie nr 3 EQ podnosi, że w Belgii adwokaci wyznaczeni jako tymczasowi przedstawiciele sprawujący opiekę nad ubezwłasnowolnionymi osobami pełnoletnimi nie podlegają opodatkowaniu VAT w odniesieniu do ich wynagrodzenia z tytułu tej działalności, natomiast podlegają oni opodatkowaniu VAT w odniesieniu do pozostałych usług świadczonych w charakterze adwokatów.

6 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 30); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 21); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 34).

7 Zobacz wyrok z dnia 21 września 2017 r., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

8 Zobacz ostatnio wyrok z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28).

42. Celem dyrektywy VAT jest harmonizacja ustawodawstw krajowych w celu ustanowienia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a tym samym jednolitej podstawy opodatkowania.

43. Wykładnia pojęć zawartych w dyrektywie VAT powinna być zatem zgodna z celami, którym służą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej odnoszącej się do wspólnego systemu VAT. Należy unikać tego, by pojęcia użyte w celu określenia zwolnień przewidzianych we wspomnianym art. 132 były interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków [9].

44. Zapewnienie bardziej korzystnego traktowania podatkowego w zakresie VAT w odniesieniu do niektórych usług świadczonych w interesie ogólnym w sektorze społecznym służy bowiem zmniejszeniu kosztów tych usług i uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich skorzystać [10].

45. Wydaje się, że z akt sprawy wynika, przynajmniej w argumentach skarżącego w postępowaniu głównym, że luksemburskie ministerstwo sprawiedliwości jest również zdania, iż należy zwolnić z VAT świadczenia z zakresu opieki i pomocy społecznej, nawet jeśli są one świadczone przez adwokatów, aby nie zwiększać uciążliwości kosztów ponoszonych przez społeczeństwo [11].

a) W przedmiocie przesłanki, zgodnie z którą świadczone usługi muszą być „ściśle związane z opieką i pomocą społeczną"

46. Pojęcie „ścisłego związku", zgodnie z logiką pomocy społecznej, która charakteryzuje je ze względu na jego cele, nie wymaga zatem szczególnie ścisłej wykładni między innymi dlatego, że zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT podlega dodatkowej przesłance, zgodnie z którą dane usługi powinny być „istotne" dla działań w zakresie opieki i pomocy społecznej w rozumieniu art. 134 lit. a) tej dyrektywy [12].

47. Mimo iż pojęcia „opieki i pomocy społecznej" nie zostały zdefiniowane w dyrektywie VAT, w orzecznictwie Trybunału wielokrotnie uznawano społeczny charakter niektórych czynności związanych z opieką, pomocą i ochroną osób pełnoletnich wymagających opieki.

48. W wyroku Kügler [13] Trybunał stwierdził, że świadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagających pomocy pod względem fizycznym lub ekonomicznym przez pozaszpitalną placówkę opiekuńczą stanowią usługi ściśle związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy [14].

9 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22). W tym sensie, również w odniesieniu do wykładni tego samego przepisu, zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał uważa, że chociaż konieczna jest wykładnia zawężająca, nie oznacza to jednak, że pojęcia użyte w celu określenia zwolnień powinny być interpretowane w sposób, który pozbawiłby te zwolnienia ich skutków lub sprawiłby, że przewidziane zwolnienia niemalże nie miałyby zastosowania.

10 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 29); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 41); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 30).

11 Zobacz wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, s. 3, w opisie argumentów strony skarżącej w postępowaniu głównym.

12 Zobacz wyrok z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 31).

13 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 61).

14 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; zwana dalej „szóstą dyrektywą"). Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą VAT.

49. Podobnie w wyroku Zimmerman [15] strony były zgodne co do tego, że opieka pozaszpitalna świadczona przez zawodową pielęgniarkę może zostać uznana za „ściśle związaną z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

50. Następnie należy zauważyć, że brzmienie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wyraźnie wymienia świadczenia dokonywane przez domy spokojnej starości wśród świadczenia usług i dostaw towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, które są zatem objęte zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie. Okoliczność ta została podkreślona przez Trybunał w wyroku Les Jardins de Jouvence [16].

51. Z akt sprawy wynika, że wyznaczenie przedstawiciela prawnego opiera się na założeniu, że osoba pełnoletnia nie jest w stanie samodzielnie zadbać o swoje interesy, ponieważ cierpi na chorobę psychiczną lub niepełnosprawność intelektualną, inne niepełnosprawności lub zaburzenie związane ze starzeniem się .

52. W celu dokonania oceny społecznego charakteru działalności wykonywanej przez przedstawiciela prawnego, a zatem jej ścisłego związku z pomocą społeczną, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę konkretną treść takiej działalności. W związku z tym odpowiedzi na piśmie udzielone przez strony na pytanie zadane przez Trybunał w tej kwestii są szczególnie przydatne.

53. Zdaniem skarżącego w postępowaniu głównym większość usług świadczonych przez adwokatów wyznaczonych na pełnomocników, kuratorów lub opiekunów ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich polega na: 1) odwiedzaniu osób wymagających opieki w miejscu ich zamieszkania w celu zapewnienia im dobrostanu i poznania ich potrzeb; 2) kontaktowaniu się z rodziną, pracownikami socjalnymi, personelem zapewniającym opiekę; 3) wyborze miejsca zamieszkania; 4) składaniu wniosków o przyznanie emerytury lub renty, pomoc społeczną; 5) zapewnieniu pomocy domowej; 6) dokonaniu zapłaty faktur, uzyskaniu zwrotu kosztów leczenia, złożeniu deklaracji podatkowej, dostarczeniu środków pieniężnych na pokrycie codziennych wydatków.

54. Czasem pełnomocnik wykonuje również usługi o charakterze prawnym, lecz działalność ta nie jest zastrzeżona wyłącznie dla adwokatów: negocjowanie, zawarcie lub rozwiązanie umowy najmu, sprzedaż ruchomości lub nieruchomości, pomoc lub reprezentacja osoby pełnoletniej w spadkobraniu. Co więcej, zgodnie z luksemburskim prawem krajowym również bliscy krewni usługobiorcy lub instytucje odpowiedzialne za ochronę osób cierpiących na zaburzenia psychiczne lub fizyczne mogą być wyznaczeni na pełnomocników, kuratorów i opiekunów.

55. Wreszcie zlecenia te mogą obejmować usługi należące do wyłącznych kompetencji adwokatów, takie jak reprezentacja osoby ubezwłasnowolnionej w sporach prawnych, jednak tego rodzaju usług jest mniej.

56. Odpowiedź udzielona przez rząd luksemburski w tej kwestii jest taka, że zgodnie z informacjami zebranymi przez izbę adwokacką w Luksemburgu czynności adwokata w tej dziedzinie są liczne i nie polegają wyłącznie na bieżącej reprezentacji, lecz „część działalności adwokata może być zakwalifikowana jako »społeczna«: kontakt z pracownikami socjalnymi, lekarzami, bankami, członkami rodziny. Na przykład adwokaci muszą często zajmować się sprawami związanymi z przyjęciami do domów opieki, zwracać się o pomoc finansową i zarządzać przeprowadzką" [17].

15 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 24).

16 Zobacz wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 42).

17 Odpowiedzi na piśmie rządu luksemburskiego, pkt 16.

57. Odpowiedzi stron na pytanie Trybunału dotyczące konkretnej treści czynności wykonywanych przez przedstawiciela prawnego nie wydają się zatem rozbieżne co do istoty: adwokaci wykonują wiele czynności na rzecz osoby ubezwłasnowolnionej, a część tych czynności można zakwalifikować jako działalność „społeczną", także w wyżej wymienionym znaczeniu działalności „ściśle związanej z pomocą społeczną".

58. Stanowiska stron dotyczące ustaleń faktycznych różnią się co do zakresu i proporcji wykonywanych czynności: zdaniem skarżącego w postępowaniu głównym czynności o charakterze „społecznym" są przeważające w stosunku do innych czynności, w ocenie rządu luksemburskiego owe czynności o charakterze „społecznym" stanowią „część" w stosunku do wielu wykonywanych czynności.

59. W celu ustalenia społecznego charakteru takiej działalności w zakresie reprezentacji należy również wziąć pod uwagę niektóre elementy przewidziane w przepisach szczegółowych (w niniejszej sprawie, w rozporządzeniu wielkoksiążęcym): a) w przypadku gdy osoba pełnoletnia nie ma wystarczających środków finansowych, państwo pokrywa koszt tych zleceń; b) wynagrodzenie za świadczenia, które ustala sąd, jest w szczególności uzależnione od dochodu i sytuacji majątkowej osoby ubezwłasnowolnionej; c) przedstawiciel podlega ocenie sądu; d) zwrot kosztów jest często zryczałtowany i rzadko odpowiada wyświadczonym usługom.

60. Wydaje się, że z akt sprawy wynika, iż elementy te występują w niniejszej sprawie.

61. Zgodnie ze zbieżnymi twierdzeniami stron, w tym podmiotu publicznego reprezentowanego przez rząd luksemburski, można zatem stwierdzić, że część czynności wykonywanych przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich może zostać uznana za „ściśle związaną z opieką społeczną", ponieważ jest związana z opieką nad ubezwłasnowolnioną osobą pełnoletnią i z jej osobistymi wyborami życiowymi, a ponadto ma „istotny" charakter dla wykonania zadań z zakresu pomocy społecznej przez pełnomocnika, opiekuna i kuratora sądowego, gdyż jest ona niezbędna do zapewnienia usługobiorcy godziwych warunków życia w odniesieniu do jego zaburzeń psychicznych lub fizycznych [18]. Chodzi zatem o czynności będące wyrazem potrzeby opieki nad osobami cierpiącymi na zaburzenia psychiczne i fizyczne, pomocy tym osobom i ich ochrony, które to osoby w przeciwnym razie nie byłyby w stanie samodzielnie wykonać rzeczonych czynności. W szczególności wspomniane czynności mogą dotyczyć podjęcia decyzji o umieszczeniu danej osoby w domu opieki dostosowanym do jej potrzeb lub o zapewnieniu pomocy w miejscu jej zamieszkania.

62. Jak bowiem przyznał również rząd luksemburski, pojęcie „pomocy społecznej" można także opisać jako pomoc umożliwiającą osobie fizycznej godziwe przeżycie w czasie trudności [19].

63. Zarządzanie majątkiem może być (przynajmniej w niektórych przypadkach) działalnością mającą na celu zapewnienie godziwego przeżycia usługobiorcy i jego ochronę przed dokonaniem czynności rozporządzających, które wyrządzą mu szkodę.

64. Ponadto godziwe przeżycie jest niewątpliwie zagrożone, jeżeli konkretne czynności życia codziennego, w tym te o charakterze finansowym, nie są zarządzane z niezbędną rozwagą.

65. W odniesieniu do drugiej kategorii czynności wykonywanych przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem ubezwłasnowolnionej osoby pełnoletniej, które dotyczą wyłącznie zawodu adwokata, stanowią one część działalności wykonywanej przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem.

18 Zobacz wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 54).

19 Odpowiedzi na piśmie rządu luksemburskiego, pkt 14.

66. Wykluczam, aby czynności te wykonywane przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem w charakterze przedsiębiorcy można było uznać za czynności ściśle związane z pomocą społeczną oraz istotne dla wykonywania usług zwolnionych od podatku. Są to bowiem czynności zawodowe zastrzeżone wyłącznie dla adwokatów, które są dokonywane raczej w ramach wykonywania wolnego zawodu niż w ramach pełnienia funkcji społecznej pełnomocnika, kuratora lub opiekuna.

67. Aby ocenić, czy możliwe jest zwolnienie w odniesieniu do adwokata wykonującego czynności mające niewątpliwie na celu pomoc i opiekę społeczną, takie jak opisane powyżej, konieczne jest zbadanie, czy spełniona jest druga przesłanka przewidziana w dyrektywie VAT (uznanie przez państwo członkowskie za podmiot o charakterze społecznym). Moim zdaniem istnieje ścisły związek pomiędzy owymi dwiema przesłankami w tym znaczeniu, że występowanie znaczącej przewagi czynności o charakterze społecznym może kwalifikować sam charakter osoby świadczącej usługi, charakteryzując jej działalność jako trwale związaną z pracą społeczną, a zatem zasługującą na uznanie w tym zakresie.

68. Jak się bowiem przekonamy, w mojej ocenie, jeżeli adwokat wykonuje w głównej mierze zadania o charakterze społecznym (ściśle związane z pomocą społeczną), inne niż ściśle prawnicze, może on korzystać ze zwolnienia w odniesieniu do usług o charakterze społecznym. Nie można wykluczyć zwolnienia tylko z tego względu, że chodzi o adwokatów.

b) W przedmiocie przesłanki dotyczącej uznania przez państwo członkowskie za podmiot o charakterze społecznym

69. Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie określa ani przesłanek, ani zasad uznawania społecznego charakteru podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego.

70. W związku z powyższym co do zasady prawo krajowe każdego z państw członkowskich ustanawia zasady, zgodnie z którymi możliwa jest taka kwalifikacja owych podmiotów [20].

71. W szczególności art. 132 dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do przyznania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. g) podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego, uzależniając je od spełnienia jednej lub kilku przesłanek wymienionych w tym artykule. Państwa członkowskie mają swobodę w ustanowieniu takich dodatkowych fakultatywnych przesłanek przyznania danego zwolnienia [21].

72. Wynika z tego, że art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim swobodę uznania w zakresie uznania społecznego charakteru niektórych podmiotów, które nie są podmiotami prawa publicznego [22].

73. Należy jednak przypomnieć, że art. 131 ust. 1 ogranicza zakres swobodnego uznania państw członkowskich, precyzując, że mogą one wprowadzić dodatkowe przesłanki w stosunku do tych przewidzianych przez samą dyrektywę w celu „zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć".

74. Zakres uznania państw członkowskich przy określaniu warunków dostępu do zwolnienia nie może zatem prowadzić do zmiany definicji treści zwolnień wymienionych w dyrektywie.

20 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 43); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 32); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Zobacz wyroki: z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 33); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Zobacz wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

75. Moim zdaniem wyrażenie „w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień" ma na celu umożliwienie państwom członkowskim wprowadzenia przepisów krajowych, które sprawią, że stosowanie zwolnień nie będzie nadmiernie skomplikowane dla podmiotów gospodarczych, a w stosownych przypadkach umożliwi również zracjonalizowanie zasad kontroli.

76. Podobnie cel „zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć" nie może oczywiście odnosić się jedynie do podmiotowych wyłączeń niemających związku z konkretnym charakterem wykonywanej działalności.

77. W każdym razie w świetle zasad ogólnych należy uznać, że powinno się korzystać ze swobody uznania przysługującej państwom członkowskim zgodnie z prawem Unii [23].

78. W sytuacji gdy podatnik kwestionuje kwalifikację lub brak kwalifikacji danego podmiotu jako mającego charakter społeczny w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, do sądu krajowego należy ocena, czy właściwe organy przestrzegały granic przyznanego im w przytoczonym artykule swobodnego uznania, stosując zasady prawa Unii, w tym w szczególności zasadę równego traktowania, która w dziedzinie VAT znajduje odzwierciedlenie w zasadzie neutralności podatkowej [24].

79. W niniejszej sprawie rząd luksemburski nie uznał, że EQ ma status podmiotu o charakterze społecznym w odniesieniu do czynności, które wykonywał on jako pełnomocnik, kurator i opiekun, uznając, jak się wydaje, że jego status adwokata stanowi przeszkodę w tym względzie.

80. Trybunał wykluczył już we wcześniejszych orzeczeniach, że kategoria zawodowa adwokatów może być co do zasady uznana za podmiot o charakterze społecznym. Zdaniem Trybunału państwo członkowskie nie może stosować obniżonej stawki VAT do usług świadczonych przez podmioty prywatne mające cel zarobkowy tylko na podstawie charakteru tych usług, bez uwzględnienia w szczególności wszystkich celów realizowanych przez te podmioty oraz trwałości ich działalności w zakresie pomocy społecznej; z uwagi na ogół celów owych podmiotów i brak trwałości ewentualnej działalności w zakresie społecznym Trybunał orzekł, że kategoria zawodowa adwokatów i pełnomocników procesowych nie może zostać uznana, ogólnie rzecz biorąc, za mającą charakter społeczny [25].

81. Stosując to samo rozumowanie, Trybunał orzekł, że usługi świadczone przez adwokatów w ramach krajowego systemu pomocy prawnej nie są zwolnione z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT [26].

82. Wydaje się jednak, że przypadek taki jak rozpatrywany w niniejszej sprawie ma pewne cechy szczególne, które mogłyby prowadzić do wniosku, że nie należy wykluczyć a priori możliwości zastosowania zwolnienia z VAT.

83. Jak można bowiem wywnioskować z powyższych uwag w odniesieniu do rodzaju usług świadczonych przez adwokata w charakterze pełnomocnika, kuratora lub opiekuna osoby ubezwłasnowolnionej, przynajmniej niektóre z owych usług mają pewne znaczenie społeczne i mogą zatem zostać uznane za ściśle związane z pojęciem „pomocy społecznej" w rozumieniu przedstawionym powyżej.

23 Zobacz wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 54, 57); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 51, 52).

24 Zobacz wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 56); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 52, 54).

25 Zobacz wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja (C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 45, 46).

26 Zobacz wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 65).

84. Nie są one bowiem zastrzeżone wyłącznie dla adwokatów i są nawet niezależne od tego, czy osoba, która je świadczy, ma status adwokata.

85. Moim zdaniem na tym etapie należy zbadać pewne dodatkowe przesłanki w celu uznania zwolnienia z VAT za zgodne z sytuacją podobną do tej, która ma miejsce w niniejszej sprawie: znaczenie statusu adwokata osoby wykonującej zadania pełnomocnika, kuratora lub opiekuna osoby ubezwłasnowolnionej oraz zakres i trwałość działalności w zakresie pomocy społecznej osoby wnoszącej o zwolnienie, również w celu stwierdzenia przestrzegania granic swobodnego uznania państwa członkowskiego przy wprowadzeniu dodatkowych przesłanek w stosunku do przesłanek przewidzianych w dyrektywie w odniesieniu do uznania zwolnienia.

86. Wszystkie powyższe przesłanki muszą zostać ocenione in concreto przez sąd krajowy, ale Trybunał jest zobowiązany przedstawić sądowi krajowemu kryteria pozwalające na dokonanie takiej oceny zgodnie z prawem Unii.

87. Gdyby bowiem przesłanka dotycząca ścisłego związku wyświadczonych usług z pomocą społeczną mogła zostać uznana za spełnioną, nie wystarczyłoby to do uznania, że spełniona jest także druga przesłanka dotycząca uznania, która wyraźnie wymaga, aby osoba świadcząca wyżej wymienione usługi została uznana za „podmiot o charakterze społecznym” [27].

88. Moim zdaniem w ten sposób należy interpretować orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym „sprzeczna z wolą prawodawcy Unii, jaką jest ograniczenie możliwości stosowania obniżonej stawki tylko do usług świadczonych przez instytucje spełniające ów podwójny wymóg, byłaby sytuacja, gdy państwo członkowskie miałoby swobodę zaklasyfikowania podmiotów prywatnych mających cele zarobkowe jako instytucji w rozumieniu ww. pkt 15 na tej tylko podstawie, że podmioty te również świadczą usługi o charakterze społecznym” [28].

89. Moim zdaniem prawdą jest także sytuacja odwrotna: zamiar prawodawcy Unii byłby utrudniony, nawet gdyby państwo członkowskie odmówiło zakwalifikowania jako „podmioty o charakterze społecznym” podmiotów prywatnych, które realizując (w ograniczonym zakresie) cel zarobkowy, świadczą usługi socjalne w sposób pozwalający wykazać trwałość ich działalności w zakresie pomocy społecznej.

90. Nie uważam bowiem, aby można było interpretować przytoczone wyżej orzecznictwo Trybunału jako wykluczające a priori możliwość przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zwolnienia z VAT osoby, która świadczy usługi ściśle związane z pomocą społeczną w przeważającej mierze, wykazując trwałość swojej działalności w zakresie pomocy społecznej, z tego tylko powodu, że jest ona wpisana na listę adwokatów.

91. Powyższe wynika, po pierwsze, z zasady proporcjonalności, która należy do ogólnych zasad prawa Unii. Trybunał wielokrotnie przypominał, że środki zastosowane w celu wykonania szóstej dyrektywy powinny być odpowiednie do realizacji celów przewidzianych przez ten akt normatywny i nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia [29].

92. Brak przyznania zwolnienia danej osobie z tego tylko powodu, że jest ona wpisana na listę adwokacką, groziłby natomiast naruszeniem równowagi przepisu prawa Unii poprzez zamiar „wykluczenia”, co jest niezgodne z duchem dyrektywy.

27 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 30); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 21); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 34).

28 Zobacz wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja (C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 44).

29 Zobacz wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 25); z dnia 26 kwietnia 2012 r., Komisja/Niderlandy (C-508/10, EU:C:2012:243, pkt 75).

93. W celu zastosowania zwolnienia właściwsze wydaje się przyjrzenie się działalności prowadzonej przez dany podmiot, a nie charakterowi samego podmiotu.

94. Po drugie, należy rozważyć zastosowanie zasady neutralności podatkowej. Okoliczność, że podatnik jest adwokatem, nie powinna prowadzić do jego odmiennego traktowania pod względem podatkowym w porównaniu z osobą, która, świadcząc zasadniczo te same usługi, korzystałaby ze zwolnienia, w przypadku gdy istnieją osoby lub stowarzyszenia, które świadczą podobne usługi i które zostały uznane [30].

95. Takie podejście byłoby bowiem równoznaczne ze skupieniem się na nazwie danego podatnika, a zatem mogłoby się okazać, że uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej jest podstawowym kryterium stosowania VAT. Ponadto mogłoby to być problematyczne w świetle zasady neutralności podatkowej, która stoi na przeszkodzie temu, by podobne transakcje gospodarcze, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane w różny sposób w dziedzinie VAT.

96. Po trzecie, można zauważyć, że rozpatrywane czynności są wykonywane przez adwokata nie ze względu na jego kwalifikacje zawodowe, lecz w wyniku wyznaczenia go przez sąd na pełnomocnika, kuratora lub opiekuna ubezwłasnowolnionej osoby pełnoletniej. Organ sądowy powierza wyznaczonej osobie szczególne przewidziane w prawie zadanie na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich, wiążące się z przyznaniem prawa/obowiązku do reprezentowania i ochrony ubezwłasnowolnionej osoby pełnoletniej oraz wykonywania czynności służących temu celowi. Zastanawiam się zatem, czy ustanowiona w prawie luksemburskim instytucja pełnomocnika, kuratora i opiekuna może być rozumiana jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym" ze względu na szczególną wartość społeczną tej instytucji określoną w ustawie. W takim przypadku uznanie zawodowego charakteru funkcji pełnomocnika, kuratora i opiekuna wynika bezpośrednio z prawa krajowego, natomiast orzeczenie sądowe dotyczące wyznaczenia polega jedynie na wskazaniu osoby, której powierza się tę funkcję.

97. Wreszcie nie przekonuje mnie w pełni argument rządu luksemburskiego i Komisji, zgodnie z którym okoliczność, że cel zarobkowy jest właściwy dla zawodu adwokata, stanowi przeszkodę w uznaniu.

98. Pojęcie „podmiotu" jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć nim również podmioty prywatne prowadzące działalność (w ograniczonym zakresie) w celach zarobkowych: okoliczność, że EQ wykonuje część swojej działalności w takim celu, nie wyklucza w żaden sposób możliwości zakwalifikowania go jako „innego podmiotu uznanego za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT [31].

99. Moim zdaniem jest to możliwe, pod warunkiem że cel zarobkowy jest ograniczony ze względów, które przedstawię poniżej.

100. Przede wszystkim należy zauważyć, że wynagrodzenie za usługi świadczone przez adwokata może być wypłacone przez państwo, w przypadku gdy ubezwłasnowolniona osoba pełnoletnia nie posiada wystarczających środków finansowych.

101. Następnie ten zwrot kosztów, ustalony na podstawie rozporządzenia wielkoksiążęcego, jak już wspomniano powyżej, nigdy nie jest ustalany z góry i nigdy nie jest automatyczny, ponieważ podlega ocenie sądu, a biorąc pod uwagę, że nie dokonuje się rozróżnienia między kosztami i usługami adwokata, może się zdarzyć, że nie pokryje on w całości kosztów [32].

30 Zobacz wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 49).

31 Zobacz wyroki: z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 39); z dnia 12 marca 2015 r., „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Zobacz odpowiedzi EQ na pytania Trybunału, w szczególności odpowiedź na pytanie nr 1.

102. Zgodnie z przywołanym już orzecznictwem [33] okoliczność ta może stanowić jeden z elementów, które należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia, czy dany podmiot ma charakter społeczny, i świadczy o tym, że działalność o charakterze społecznym jest wykonywana, nawet za wynagrodzeniem, w sposób niezwiązany z działalnością rynkową.

103. Trybunał wyjaśnił już, że uznając społeczny charakter podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, organy krajowe, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, powinny wziąć pod uwagę różne wskazówki: istnienie przepisów szczególnych, okoliczność, że działalność danego podatnika jest wykonywana w interesie ogólnym, okoliczność, że inni podatnicy wykonujący tę samą działalność korzystają już z podobnego zwolnienia, okoliczność, że koszty danych usług mogą być w znacznej mierze ponoszone przez państwo [34].

104. Wydaje mi się, że w niniejszej sprawie można odnaleźć choć w części niektóre ze wskazówek określonych przez Trybunał w celu uznania społecznego charakteru danego podmiotu: okoliczność, że przynajmniej część działalności jest wykonywana przez podatnika w interesie ogólnym; okoliczność, że inni podatnicy, wykonujący tę samą działalność, korzystają ze zwolnienia [35]; okoliczność, że co najmniej część kosztów tych usług w zakresie opieki i pomocy społecznej jest ponoszona przez państwo lub w każdym razie, jak w niniejszym przypadku, jest zawsze ustalana w drodze decyzji organu sądowego i na podstawie jego oceny. Oczywiście zadaniem sądu krajowego jest ustalenie, czy w postępowaniu głównym rzeczywiście istnieją wspomniane przesłanki, przy czym należy jednak wyjaśnić, że mają one charakter wskazówek, których jednoczesne wystąpienie nie może być uważane za konieczne dla celów uznania.

105. Ponieważ sytuacja rozpatrywana w niniejszej sprawie nie może stanowić po prostu typowej sytuacji dającej prawo do skorzystania ze zwolnienia, trwałość działalności w zakresie pomocy społecznej jest moim zdaniem, jak pośrednio wynika z przytoczonego powyżej orzecznictwa, rzeczywistym elementem kwalifikującym położenie podatnika, aby można było uznać go za „podmiot o charakterze społecznym".

106. O ile taką okoliczność można łatwo stwierdzić, gdy przedmiotem działalności lub jedynym celem danej osoby są usługi w zakresie opieki i pomocy społecznej, o tyle jej zweryfikowanie jest trudniejsze (lecz nie można jej wykluczyć), gdy dana osoba wykonuje bardziej złożoną działalność, taką jak przedsiębiorca, a w szczególności adwokat.

107. Uważam, że ponieważ w niniejszym przypadku, jak stwierdzono powyżej, nie można wykluczyć a priori możliwości uznania wyłącznie z powodu przynależności do określonej kategorii zawodowej, kryterium, którym organ krajowy mógłby się kierować przy uznawaniu, powinno być związane z ilościową przewagą działalności o charakterze społecznym nad innymi rodzajami działalności, które są również wykonywane zgodnie z prawem.

108. Adwokat, jak każdy inny przedsiębiorca, który wykonuje głównie czynności stanowiące „usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną", może moim zdaniem zostać uznany za „podmiot o charakterze społecznym" nawet w przypadku, gdy wykonuje on działalność drugorzędną o charakterze ściśle prawnym również w sytuacjach, które nie są związane z usługami socjalnymi.

33 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 44); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 35); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Przesłanka ta jest przedmiotem rozbieżnych twierdzeń skarżącego w postępowaniu głównym oraz rządu luksemburskiego w jego odpowiedziach na pytania na piśmie Trybunału. Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy jest ona spełniona.

109. Przedsiębiorca powinien w takim przypadku zapewnić oddzielną rachunkowość pozwalającą na rozróżnienie dla celów opodatkowania VAT (przeważającej) działalności ściśle związanej z pomocą społeczną, która jest zwolniona z podatku, od (drugorzędnej) działalności, podlegającej opodatkowaniu VAT [36].

110. W świetle powyższych uwag do sądu odsyłającego należy ustalenie, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności, w szczególności tych wymienionych powyżej, czy, nie uznając EQ za podmiot o charakterze społecznym, organy krajowe przestrzegały granic swobodnego uznania przyznanego im na mocy art. 132 dyrektywy VAT.

c) W przedmiocie możliwości dokonania uznania przez sąd krajowy

111. W dalszej części przedstawię kilka uwag końcowych dotyczących procedury uznania: rząd luksemburski i, jak się wydaje, Komisja twierdzą, że w systemie luksemburskim uznanie podatnika za podmiot o charakterze społecznym nie mogłoby zostać dokonane przez sąd, nawet gdyby zostało stwierdzone, że państwo luksemburskie, nie przewidując w swoim prawie krajowym możliwości uznania w odniesieniu do konkretnego podatnika, wykroczyło poza zakres przysługującego mu swobodnego uznania w tym względzie.

112. Chociaż niewątpliwie rozpatrywany art. 131 dyrektywy VAT pozostawia państwom członkowskim szeroki zakres swobodnego uznania w odniesieniu do uznawania danych podmiotów, Trybunał wyraźnie stwierdził, właśnie w odniesieniu do wykładni tej dyrektywy, że nie można „powoływać się na ogólny charakter […] [tej] dyrektywy, albo na swobodę, jaką pozostawia ona państwom członkowskim, w celu pozbawienia skuteczności przepisów, na które ze względu na ich przedmiot można się skutecznie powoływać przed sądem, mimo że nie została ona w całości wykonana" [37].

113. Określenie tej przesłanki jest przede wszystkim zadaniem państwa, ale sam Trybunał wyjaśnił, że państwo członkowskie, które nie przyjęło przepisów transponujących przewidzianych w dyrektywie, „nie może powoływać się na własne zaniechanie w celu odmówienia podatnikowi możliwości skorzystania ze zwolnienia, o które może on zgodnie z prawem ubiegać się na mocy szóstej dyrektywy" [38]. Jeżeli zatem odtworzenie przesłanek spornego uznania jest możliwe w inny sposób, zasady prawa europejskiego, a w pierwszej kolejności zasada skuteczności dyrektyw, wymagają, aby zainteresowane osoby nie były pozbawione możliwości skorzystania z prawa ustanowionego w rozpatrywanej dyrektywie.

114. Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem [39] we wszystkich przypadkach, w których przepisy dyrektywy wydają się z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, można się na nie powołać w razie niewprowadzenia przepisów wykonawczych w wyznaczonych terminach wobec wszelkich przepisów krajowych niezgodnych z dyrektywą, bądź też wtedy, gdy charakter przepisów dyrektywy pozwala określić uprawnienia, na jakie jednostki mogą się powołać względem państwa.

115. W wyroku Kügler Trybunał wyjaśnił, że art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wskazuje w sposób wystarczająco precyzyjny i bezwarunkowy działalność objętą zwolnieniem, a zatem jest on przepisem mającym bezpośrednie zastosowanie [40].

36 W odniesieniu do częściowego zwolnienia tylko niektórych rodzajów działalności, a nie innych, zob. ostatnio (w znaczeniu, że istnienie usług o odmiennym charakterze nie zmienia charakteru zwolnienia) wyroki: z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, pkt 42, 43); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 54).

37 Zobacz wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r., Becker (8/81, EU:C:1982:7, pkt 29).

38 Zobacz wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 60); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 32).

39 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 53).

116. Nie można stwierdzić, że brak szczególnego uznania danych podmiotów w drodze ustawy sam w sobie może stanowić zagrożenie dla bezpośredniego stosowania przepisu, należy natomiast ustalić, czy prawo danego państwa członkowskiego nie umożliwia także odtworzenia pewnej formy uznania charakteru społecznego podmiotu w inny sposób, choćby tylko de facto.

117. W zakresie, w jakim państwa członkowskie przestrzegają granic przyznanego im na mocy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT swobodnego uznania, jednostki nie mogą, opierając się na tym przepisie, uzyskać statusu podmiotu o charakterze społecznym wobec danego państwa członkowskiego.

118. Bezpośrednia skuteczność przyznana przez Trybunał rozpatrywanemu zwolnieniu [41] prowadzi mnie jednak do wniosku, że jeżeli państwo luksemburskie przekroczyło granice przysługującego mu swobodnego uznania, nie przewidując możliwości uznania w tym konkretnym przypadku, sąd odsyłający mógłby w razie potrzeby sam dokonać takiego uznania.

119. W związku z tym, gdy jednostka wnosi o uznanie jej statusu podmiotu o charakterze społecznym, do sądów krajowych należy dokonanie oceny, czy właściwe organy przestrzegały wspomnianych granic, stosując zasady przewidziane w prawie Unii, oraz „ustalenie w świetle wszystkich istotnych okoliczności, czy podatnik jest podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu rzeczonego przepisu” [42].

120. Proponowane rozwiązanie nie rozszerza zakresu zwolnienia poza to, co zostało przewidziane w dyrektywie, lecz jedynie umożliwia przyznanie go osobom, które byłyby do niego uprawnione na mocy tej dyrektywy.

IV. Wnioski

121. W świetle powyższych uwag proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne skierowane do Trybunału przez tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sąd okręgowy, Luksemburg), to jest pytania od piątego do siódmego, zebrane w grupie B, w następujący sposób:

1) Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że wśród usług ściśle związanych z opieką społeczną może on obejmować usługi, które są świadczone w ramach ustanowionego na mocy ustawy i podlegającego kontroli niezależnego organu sądowego systemu ochrony ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich; że adwokat może zostać uznany za podmiot o charakterze społecznym w ramach systemu ochrony ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich, pod warunkiem że działalność w zakresie pomocy społecznej tego adwokata jest trwała w tym sensie, że działalność o charakterze społecznym znacząco przeważa nad inną działalnością; że takie uznanie nie wymaga przeprowadzenia postępowania w sprawie uznania opartego na wcześniej ustalonej procedurze i wcześniej ustalonych kryteriach, lecz może ono mieć miejsce w konkretnym przypadku, ewentualnie może zostać dokonane przez organ sądowy, w przypadku gdy brak uznania przez ustawodawcę krajowego lub przez organy administracyjne wykracza poza granice swobodnego uznania, które dyrektywa pozostawia państwom członkowskim.

2) W tym celu do sądu krajowego należy ustalenie, czy wykonywana przez EQ działalność pełnomocnika, kuratora i opiekuna jest ściśle związana z pomocą społeczną i, biorąc pod uwagę treść oferowanych usług, czy EQ może zostać uznany za podmiot o charakterze społecznym

41 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 52–61).

42 Zobacz wyrok z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

w ramach wykonywania usług pełnomocnika, kuratora i opiekuna osób pełnoletnich, a także czy brak uznania przez ustawodawcę krajowego i krajowe organy administracyjne wykracza poza granice swobodnego uznania, które dyrektywa pozostawia państwom członkowskim.