

**Predmet C-846/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

21. studenoga 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunal d'arrondissement (Luksemburg)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

20. studenoga 2019.

**Tužitelj:**

EQ

**Tuženik:**

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

---

**1. Predmet i podaci o sporu:**

- 1 EQ je odvjetnik u Luksemburgu, koji od 2004. izvršava dužnosti na temelju sustavâ zaštite punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti (uglavnom kao skrbnik ili zastupnik).
- 2 Te dužnosti utvrđuje sud nadležan za skrbništvo koji zastupniku može dodijeliti naknadu za koju utvrđuje iznos ili način izračuna s obzirom na imovinsko stanje osobe lišene poslovne sposobnosti.
- 3 Règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (Uredba Velikog Vojvodstva od 23. prosinca 1982. o uvjetima imenovanja zastupnika osobe lišene poslovne sposobnosti) (vidjeti u nastavku teksta) u praksi se primjenjuje na sve vrste dužnosti zastupanja koje se dodjeljuju na temelju sustavâ zaštite punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti.
- 4 Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Porezna uprava, Luksemburg) smatrala je do 2013. da ta aktivnost ne podliježe plaćanju PDV-a.

Dvama poreznim rješenjima od 19. siječnja 2018. Porezna uprava otada na tu aktivnost primjenjuje PDV te je od EQ-a tražila više od 70 000 eura na ime PDV-a za 2014. i 2015.

- 5 EQ osporava ta porezna rješenja te je pokrenuo postupak pred tribunalom d'arrondissement (Općinski sud, Luksemburg).

## **2. Pravni okvir:**

### ***Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost***

- 6 Člankom 9. određuje se:

„1. ‚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 [...]”.

- 7 Člankom 132. određuje se:

„1. 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; [...]”.

### ***Uredba Velikog Vojvodstva od 23. prosinca 1982. o uvjetima imenovanja zastupnika osobe lišene poslovne sposobnosti***

- 8 Članak 3. glasi:

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

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

### **3. Stajališta stranaka:**

#### ***EQ***

- 9 Predmetne usluge ne čine gospodarsku aktivnost koja podliježe plaćanju PDV-a.
- 10 „Naknada” koja se isplaćuje za zastupanje drukčije je prirode od „nagrada” za rad odvjetnika. Ta protučinidba u obliku zastupanja paušalna je naknada štete koja ne odgovara stvarnoj vrijednosti pruženih usluga. Međutim, kako bi se na nju primjenjivao PDV, usluga se mora obavljati uz naknadu, odnosno protučinidba mora predstavljati stvarnu protuvrijednost pružene usluge ili, drugim riječima, njezinu stvarnu vrijednost.
- 11 EQ također tvrdi da obavljanje aktivnosti uz naknadu zahtijeva da se iznos naknade utvrdi unaprijed, u skladu s utvrđenim kriterijima koji jamče pokrivanje troškova rada poreznog obveznika. Ti kriteriji u ovom slučaju nisu ispunjeni jer se Uredbom Velikog Vojvodstva od 23. prosinca 1982. predviđa samo mogućnost naknade (a ne pravo na naknadu) u korist zastupnika osobe lišene poslovne sposobnosti, ta naknada podvrgava pojedinačnoj odluci suda nadležnog za skrbništvo, propisuje da sud nadležan za skrbništvo uzme u obzir imovinsko stanje štice pune godine osobe i sudu nadležnom za skrbništvo ostavlja mogućnost da utvrdi tu naknadu kao fiksni iznos, kao udio dohotka osobe lišene poslovne sposobnosti ili ovisno o izvršenim zadacima.
- 12 EQ dodaje da, kada se naknada utvrđuje ovisno o izvršenim zadacima, cijena satnice koju određuje sud nadležan za skrbništvo ne odgovara iznosima satnice koje odvjetnici uobičajeno primjenjuju za pružanje pravnih usluga.
- 13 EQ traži barem oslobođenje od plaćanja PDV-a. Navodi da zastupnici u području zaštite punoljetnih osoba lišenih poslovne sposobnosti ispunjavaju socijalnu zadaću iz četiriju razloga:
1. trošak tih zastupnika snosi punoljetna osoba lišena poslovne sposobnosti, a ako ta osoba nema dostatna financijska sredstva, snosi ga država,
  2. u skladu s Uredbom Velikog Vojvodstva naknada zastupnika utvrđuje se na temelju obrazložene odluke suda s obzirom na imovinsko stanje punoljetne osobe,
  3. naknada koja se isplaćuje najčešće je paušalna i samo rijetko odgovara pruženim uslugama,
  4. ministère de la Justice (Ministarstvo pravosuđa) smatra da ne bi trebalo primjenjivati PDV na naknadu koju prima zastupnik kako se ne bi povećao trošak na teret društva.
- 14 Određena aktivnost po svojoj prirodi može biti posvećena socijalnoj dobrobiti, a ne ovisno o osobi koja je obavlja ili djelatnosti osobe koja je obavlja.

- 15 Oslobođenje od plaćanja ne ograničava se na javna tijela, nego se primjenjuje i na „druge slične institucije privatnog sektora” a da za to nije propisan niti se isključuje ijedan pravni oblik. Stoga se ono može odnositi na fizičku osobu koja, osim toga, obavlja odvjetničku djelatnost.
- 16 Naposljetku, EQ prigovara Poreznoj upravi da je povrijedila načelo zaštite legitimnih očekivanja jer je odlučila da aktivnosti u području zaštite punoljetnih osoba od 2014. podliježu plaćanju PDV-a, a to nije učinila tijekom prethodnih 10 godina.

### ***Porezna uprava***

- 17 U sustavu PDV-a naplaćena cijena ne mora odgovarati ekonomskoj vrijednosti pružene usluge. Dovoljno je da postoji samo odnos između cijene i usluge, a cijena pritom ne mora biti proporcionalna vrijednosti usluge. Porezna uprava podsjeća da odobrenje popusta na cijenu pružene usluge ne isključuje tu uslugu iz PDV-a i da postoje drugi primjeri, osobito kad je riječ o nagradama za rad odvjetnika, u kojima financijska protučinidba nije proporcionalna vrijednosti pružene usluge a da se na potonju uslugu ipak primjenjuje PDV (u tom pogledu upućuje na paušalne nagrade, nagrade razmjerno uspjehu u postupku, različite naknade ovisno o klijentu ili spisu). Stoga se usluge ne mogu isključiti iz primjene PDV-a zbog promjenjive prirode predmetne naknade.
- 18 Osim toga, nepostojanje korelacije između financijske protučinidbe za aktivnost povezanu sa zaštitom punoljetnih osoba i nagrada za pravne usluge koje obavlja odvjetnik ne treba smatrati relevantnim za kvalificiranje aktivnosti povezane sa zaštitom punoljetnih osoba kao gospodarske aktivnosti jer ne postoji cjenik za te pravne usluge i nagrade za rad odvjetnika mogu se mijenjati, kao i naknada zastupnika u okviru sustava zaštite punoljetnih osoba.
- 19 Što se tiče traženog oslobođenja, Porezna uprava ističe da EQ nepotpuno navodi predmetnu pravnu odredbu koja se odnosi samo na druge slične institucije privatnog sektora „za koje su nadležna javna tijela priznala da su posvećene socijalnoj dobrobiti”. Iz toga slijedi da se oslobođenje primjenjuje samo na određene osobe ili tijela koji su navedeni taksativno. Oslobođenje se ne može primjenjivati na osobu koja obavlja odvjetničku djelatnost, a ne ispunjava uvjet prema kojem mora biti riječ o tijelu posvećenom socijalnoj dobrobiti. Na takvu se osobu ne primjenjuje oslobođenje koje treba usko tumačiti i primjenjivati jer se njime odstupa od primjene PDV-a na svaku gospodarsku aktivnost.
- 20 EQ treba dokazati da je tijelo posvećeno socijalnoj dobrobiti i da su to priznala nadležna javna tijela. Nije dovoljno samo se pozvati na aktivnost posvećenu socijalnoj dobrobiti. Visina prihoda koje EQ ostvaruje aktivnošću povezanom sa zaštitom punoljetnih osoba (239 46[0,00] eura u 2014., 302 033,50 eura u 2015.) također može dokazati da nije riječ o aktivnosti posvećenoj socijalnoj dobrobiti.

- 21 Naposljetku, što se tiče zaštite legitimnih očekivanja, Porezna uprava tvrdi da se to u ovom slučaju ne primjenjuje jer bi se neobračunavanjem PDV-a na usluge povezane sa zaštitom punoljetnih osoba počinila nezakonitost te da nema nikakav manevarski prostor u primjeni propisa o PDV-u.

#### **4. Ocjena tribunala d'arrondissement (Općinski sud):**

##### *Priroda aktivnosti*

- 22 EQ upućuje na sudsku praksu Suda prema kojoj je „usluga oporeziva jedino ako između pružatelja i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojega se izmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost odredive usluge pružene korisniku” (presude od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 26.; od 18. siječnja 2017., SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, t. 25. i 26. i od 2. svibnja 2019., Budímex, C-224/18, EU:C:2019:347, t. 30.) te pogrešno zaključuje da izraz „stvarna protuvrijednost” zahtijeva jednaku vrijednost pružene usluge i protučinidbe u obliku plaćanja. Suprotno tomu, okolnosti u navedenoj sudskoj praksi upućuju na to da treba smatrati da pojam „stvarna protuvrijednost” zahtijeva postojanje protuvrijednosti a da se pritom ne odnosi na njezin iznos ili financijsku korelaciju s pruženom uslugom. U tom kontekstu, tribunal d'arrondissement (Općinski sud) utvrđuje da se u drugim presudama navodi da je „mogućnost kvalificiranja određenog pružanja usluge kao ‚transakcije uz naknadu’ podložna, općenito, PDV-u, [...], jedino u slučaju postojanja izravne veze između tog pružanja usluga i naknade koju je porezni obveznik stvarno primio” [isticanje tribunala d'arrondissement (Općinski sud)] (presuda od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, t. 32.), čime se stavlja naglasak na postojanje naknade, a ne njezinu kvantitativnu vrijednost u apsolutnom ili relativnom smislu.
- 23 Međutim, dva su druga elementa manje očita.
- 24 S jedne strane, što se tiče pravnog odnosa u okviru kojeg se pružaju usluge, tribunal d'arrondissement (Općinski sud) pita o dosegu koji u ovom slučaju ima ocjena Suda prema kojoj je „usluga oporeziva jedino ako između pružatelja i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojega se izmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost odredive usluge pružene korisniku”, s obzirom na to da sustav zaštite punoljetnih osoba obilježava trostrani odnos između, s jedne strane, pružatelja usluga i, s druge strane, korisnika usluga, odnosno štíćene punoljetne osobe koja često po definiciji nije sposobna valjano sudjelovati u pravnom odnosu i s kojom pružatelj usluge stoga nije u pravnom odnosu te, s treće strane, pravosudnog tijela koje je pružatelju usluga dodijelilo zadaću zastupanja osobe lišene poslovne sposobnosti i s kojim, prema tome, potonji pružatelj usluga ima pravni odnos. Tribunal d'arrondissement (Općinski sud) pita i o utjecaju utvrđenja da u određenim

okolnostima naknadu pružatelja usluga snosi šticeana punoljetna osobe, dok u slučaju lošijeg imovinskog stanja potonje osobe tu naknadu snosi država.

- 25 S druge strane, što se tiče iznosa financijske protučinidbe, tribunal d'arrondissement (Općinski sud) ističe da, iako iz sudske prakse Suda proizlazi „da činjenica da je gospodarska transakcija obavljena uz višu ili nižu cijenu od cijene koštanja i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu (vidjeti u tom smislu presude od 20. siječnja 2005., *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22.; od 9. lipnja 2011., *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, t. 25. i od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 36. i 37.)” (presuda od 2. lipnja 2016., *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 45.), u njoj se, osim toga, pojašnjava da se „u izravnu narav te veze [između pružanja usluge i financijske protučinidbe] ne može [...] uostalom dvojiti ni [...] zbog činjenice da je taj iznos [naknade] određen u visini koja je niža od uobičajene tržišne cijene, ako je visina naknade utvrđena unaprijed, u skladu s dobro utvrđenim kriterijima koji jamče da je ona dostatna za pokrivanje troškova rada [pružatelja usluga] (vidjeti u tom smislu presude od 29. listopada 2015., *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 38. i od 2. lipnja 2016., *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 45. i 46.)” (presuda od 22. veljače 2018., *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, t. 38.). Čini se da Sud zahtijeva da iznos naknade bude predvidljiv i da može pokriti troškove rada pružatelja usluge. Tribunal d'arrondissement (Općinski sud) pita o doseg u tih uvjeta s obzirom na pravila o utvrđivanju naknade pružatelja usluga u području zaštite punoljetnih osoba, koja proizlaze iz Uredbe velikog vojvode od 23. prosinca 1982. o uvjetima imenovanja zastupnika osobe lišene poslovne sposobnosti.
- 26 Iako su usluge koje u ovom slučaju pruža EQ u svakom pogledu jednake gospodarskoj aktivnosti, tribunal d'arrondissement (Općinski sud) stoga smatra da je tu ocjenu potrebno pojasniti u konkretnom kontekstu situacije u ovom slučaju, koju obilježava:
1. trostrani odnos u kojem subjekt koji zadužuje pružatelja usluga nije ujedno korisnik usluga i u kojem, ovisno o slučaju, naknadu pružatelja usluga snosi korisnik usluga ili država, i
  2. mehanizam utvrđivanja naknade pružatelja usluga koji
    - (a) podliježe ocjeni tribunala d'arrondissement (Općinski sud) koja se provodi u svakom slučaju zasebno,
    - (b) uvijek ovisi o imovinskom stanju korisnika usluga, i
    - (c) u okviru kojeg se primjenjuju paušalni iznos, udio dohotka korisnika usluga ili obavljene usluge.

Na temelju tog mehanizma utvrđivanja naknade može se smatrati da se naknada ne može utvrditi unaprijed i da ne osigurava nužno u svim okolnostima pokrivanje troškova rada pružatelja usluga.

### ***Sustav oslobođenja od plaćanja***

- 27 Tribunal d'arrondissement (Općinski sud) najprije pita je li aktivnost koja se obavlja u području zaštite punoljetnih osoba obuhvaćena pojmom „socijalna zaštita ili socijalna skrb” u smislu Direktive o PDV-u.
- 28 Osim toga, tribunal d'arrondissement (Općinski sud) pita kako se definiraju „tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti”. EQ pridaje važnost prirodi 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 kojima je svrha ostvarivanje dobiti.
- 29 Naposljetku, zbog primjene tih odredbi treba odrediti pojam „priznavanje” predmetnog tijela kao tijela posvećenog socijalnoj dobrobiti. U Direktivi se samo upućuje na priznavanje „u dotičnoj državi članici”, a ne pojašnjava se postupak priznavanja ni tijelo ovlašteno za njegovu provedbu. Na temelju činjenica u ovom slučaju postavlja se, među ostalim, pitanje može li predmetno tijelo biti pravosudno tijelo i može li se priznavanje provesti u svakom slučaju zasebno.

### ***Načelo zaštite legitimnih očekivanja***

- 30 Tribunal d'arrondissement (Općinski sud) podsjeća na načelo porezne neutralnosti na kojem se temelji sustav PDV-a. PDV naposljetku plaća krajnji potrošač, a porezni obveznik naplaćuje PDV za račun države. PDV se naplaćuje pojedinačno za svaku ekonomsku transakciju te ga porezni obveznik redovito isplaćuje državi. Iz toga slijedi da je porezni obveznik mogao naplaćivati PDV samo za transakcije za koje je znao ili je trebao znati da se na njih primjenjuje PDV u trenutku u kojem su provedene. Kada porezna uprava, kao u ovom slučaju, nakon provođenja predmetnih transakcija obavijesti poreznog obveznika da namjerava odstupiti od prijašnjeg stajališta prema kojem te transakcije ne podliježu PDV-u, porezni obveznik dolazi u situaciju u kojoj nije mogao naplatiti PDV korisniku tih usluga, a taj porez ipak treba prenijeti državi. Porezni obveznik tada je, protivno poreznoj neutralnosti PDV-a, dužan platiti iznose koje država traži na ime PDV-a iz vlastitih sredstava.

### **5. Prethodna pitanja:**

- 31 Tribunal d'arrondissement (Općinski sud, Luksemburg) postavlja Sudu sljedeća pitanja:

1. 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 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?
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 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 bilo prošlo u trenutku u kojem 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?

RADNI DOKUMENT