

## Věc C-846/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

21. listopadu 2019

**Předkládající soud:**

Tribunal d'arrondissement (Lucembursko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

20. listopadu 2019

**Žalobce:**

EQ

**Žalovaná:**

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

**1. Předmět sporu a údaje o něm**

- 1 EQ je advokát v Lucemburku, který od roku 2004 vykonává pověření ve věcech týkajících se režimu ochrany nezpůsobilých dospělých osob (zejména jako zákonný zástupce nebo opatrovník).
- 2 Pověření vydává opatrovnícký soud, který může pověřenému advokátu přiznat odměnu, kterou stanoví pevnou částkou nebo podle vzorce pro výpočet s přihlédnutím k finanční situaci dotyčné nezpůsobilé osoby.
- 3 Prakticky na všechny druhy pověření k zastupování v režimu ochrany nezpůsobilých dospělých (viz níže) se použije règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (nařízení Lucemburského velkovévodství ze dne 23. prosince 1982, kterým se stanoví podmínky pro jmenování opatrovníka).
- 4 Do roku 2013 považoval úřad Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Správa daní z převodu majetku, majetkových daní a DPH, Lucembursko; dále jen „daňová správa“) uvedenou činnost za činnost

nepodléhající DPH. Dvěma daňovými výměry ze dne 19. ledna 2018 daňová správa určila, že uvedené činnosti podléhají DPH, a uložila EQ úhradu částky ve výši přesahující 70 000 eur z titulu DPH za roky 2014 a 2015.

- 5 EQ s uvedenými daňovými výměry na DPH nesouhlasí a podal proto žalobu k Tribunal d'arrondissement (obvodní soud v Lucemburku)

## **2. Právní rámec:**

***Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.***

- 6 Článek 9 stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj [...].“

- 7 Článek 132 stanoví:

„1. ‚Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy; [...].“

***Le règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (nařízení Lucemburského velkovévodství ze dne 23. prosince 1982, kterým se stanoví podmínky pro jmenování opatrovníka)***

- 8 Článek 3 zní:

„Opatrovnický soud může opatrovníkovi přiznat odměnu, kterou stanoví odůvodněným rozhodnutím, s přihlédnutím k finanční situaci dotyčné nezpůsobilé osoby, pevnou částkou nebo podle vzorce pro výpočet.

Tato odměna může mít formu pevně stanovené částky, nebo procenta z příjmu dotyčné nezpůsobilé osoby, nebo odměny stanovené na základě provedených úkonů.“

### **3. Tvrzení účastníků řízení:**

#### ***EQ***

- 9 Dotčené poskytnutí služeb není ekonomickou činností podléhající DPH.
- 10 „Náhrada“ vyplácená za uvedené pověření je jiné povahy než „odměna“ advokáta. Toto protiplnění za výkon pověření představuje paušální náhradu, která neodpovídá reálné hodnotě poskytnutých služeb. Aby poskytnutí určité služby podléhalo DPH, musí být tato služba poskytována za úplatu, to znamená, že odměna musí představovat skutečnou protihodnotu poskytnuté služby, nebo jinými slovy její reálnou hodnotu.
- 11 EQ dále tvrdí, že má-li být činnost vykonávána za úplatu, musí být protiplnění stanoveno předem a podle kritérií zaručujících pokrytí nákladů na provoz osoby povinné k dani. Tato kritéria podle něj nejsou v projednávané věci splněna, jelikož velkovévodská vyhláška ze dne 23. prosince 1982 stanoví pouze možnost přiznat opatrovníkovi odměnu (nikoli nárok na odměnu), přiznání této odměny podřizuje individuálnímu rozhodnutí opatrovnického soudu, ukládá opatrovnickému soudu, aby přihlédl k finanční situaci zastupované nezpůsobilé osoby, a ponechává opatrovnickému soudu možnost stanovit tuto odměnu buď ve formě pevné částky, nebo ve formě procenta z příjmů zastupované nezpůsobilé osoby, nebo ve formě odměny za provedené úkony.
- 12 EQ dodává, že pokud je odměna stanovena za provedené úkony, neodpovídá hodinová sazba stanovená opatrovnickým soudem hodinovým sazbám obvykle účtovaným advokáty za poskytování právních služeb.
- 13 EQ se podpůrně domáhá osvobození od DPH. Tvrdí, že pověření opatrovníci plní v oblasti ochrany nezpůsobilých dospělých sociální funkci, a to ze čtyř důvodů:
  - 1/ náklady pověřených opatrovníků nese dotčený nezpůsobilý dospělý, nebo případně stát, pokud nezpůsobilý dospělý nemá dostatečné finanční prostředky,
  - 2/ podle velkovévodské vyhlášky je odměna pověřeného opatrovníka stanovena odůvodněným rozhodnutím opatrovnického soudu, s přihlédnutím k finanční situaci dotyčného dospělého,
  - 3/ vyplácená náhrada je zpravidla paušální a pouze zřídka odpovídá poskytnutým službám,
  - 4/ ministerstvo spravedlnosti neúčtuje z náhrady splatné pověřenému opatrovníkovi DPH, aby se nezvyšovaly veřejné náklady.

- 14 Otázka, zda má určitá činnost sociální povahu, či nikoli, závisí na povaze této činnosti samotné, a nikoli na osobě, která ji vykonává, nebo na povolání této osoby.
- 15 Osvobození od daně není omezeno na veřejnoprávní subjekty, ale platí také pro „jiné obdobné soukromoprávní instituce“, přičemž není vyžadována ani vyloučena žádná právní forma. Může se tedy vztahovat i na fyzickou osobu, která jinak vykonává povolání advokáta.
- 16 Konečně EQ vytýká daňové správě, že porušila zásadu ochrany legitimního očekávání, když v roce 2014 rozhodla, že jeho činnost v oblasti ochrany dospělých podléhá DPH, ačkoli v předchozích 10 letech na ni DPH neuplatňovala.

### ***Daňová správa***

- 17 Režim DPH nevyžaduje, aby zaplacená cena odpovídala ekonomické hodnotě poskytnuté služby. Postačí pouhá souvislost mezi cenou a službou, aniž je nezbytné, aby tato cena byla přiměřená hodnotě služby. Daňová správa připomíná, že pokud byla poskytnuta sleva z ceny za poskytnutí služby, neznamená to, že by takové plnění nepodléhalo DPH, a že existují i jiné případy, zejména pokud jde o odměnu advokáta, kdy finanční úplata neodpovídá hodnotě poskytnuté služby, a přesto tato služba podléhá DPH (v tomto ohledu zmiňuje paušální odměnu, odměnu za výsledek či variabilní odměnu podle druhu klienta a právní věci). Variabilní povaha dotčené náhrady tedy neznamená, že by poskytování daných služeb nepodléhalo DPH.
- 18 Kromě toho skutečnost, že finanční úplata za činnost spojenou s ochranou dospělých nedopovídá odměně za právní služby poskytnuté v postavení advokáta, nemůže mít žádný vliv na kvalifikaci ekonomické činnosti spojené s ochranou dospělých, jelikož podle daňové správy neexistuje žádný sazebník odměn za právní služby a odměny advokáta se pohybují v různých částkách, stejně jako odměna pověřeného opatrovníka v režimu ochrany dospělých.
- 19 Pokud jde o požadované osvobození od daně, daňová správa namítá, že EQ necituje dotčené zákonné ustanovení celé, jelikož to se vztahuje pouze na jiné obdobné soukromoprávní instituce, „jejichž sociální povaha byla uznána příslušnými veřejnoprávními orgány“. Z uvedeného vyplývá, že osvobození od daně se vztahuje pouze na některé, taxativně vyjmenované osoby nebo subjekty. Toto osvobození od daně nelze uplatnit na osobu, jež vykonává povolání advokáta, a tedy nesplňuje podmínku, že jde o subjekt sociální povahy. Na takovou osobu se podle něj nevztahuje osvobození od daně, které představuje odchylku od zásady, že každé poskytnutí služeb podléhá DPH, a jako takové musí být vykládáno a uplatňováno restriktivně.
- 20 Podle daňové správy musí EQ prokázat, že je subjektem sociální povahy a že tato jeho povaha byla uznána příslušnými veřejnoprávními orgány. Nestačí doložit, že vykonává činnost sociální povahy. Výše příjmů, jichž EQ dosáhl ze své činnosti

spojené s ochranou dospělých (239 46[0,00] eur v roce 2014, 302 033,50 eur v roce 2015), podle daňové správy rovněž dokládá, že jeho činnost nemá sociální povahu.

- 21 Konečně, pokud jde o ochranu legitimního očekávání, daňová správa tvrdí, že tato zásada není v projednávané věci použitelná, jelikož neúčtování DPH z poskytnutí služeb spojených s ochranou dospělých by znamenalo protiprávní postup, a že při provádění právních předpisů o DPH jí nebyl přiznán žádný prostor pro uvážení.

#### **4. Posouzení soudu:**

##### ***K povaze činnosti***

- 22 EQ cituje judikaturu Soudního dvora, podle které „poskytnutí služby je zdanitelné pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem je skutečnou protihodnotou za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci“ (rozsudky ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 26; ze dne 18. ledna 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, body 25 a 26, a ze dne 2. května 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 30), z čehož nesprávně dovozuje, že výraz „skutečná protihodnota“ vyžaduje, aby se poskytnutá odměna rovnala hodnotě poskytnuté služby. Z okolností, jež nastaly ve věcech, v nichž byly vydány citované rozsudky, naopak vyplývá, že pojem „skutečná protihodnota“ (skutečná ve smyslu reálná) vyžaduje, aby existovala protihodnota, aniž by byla stanovena její výše nebo její finanční poměr k poskytnuté službě. S ohledem na výše uvedené nadepsaný soud konstatuje, že v jiných rozsudcích [Soudní dvůr] rozhodl, že „možnost kvalifikovat službu jako ‚plnění za úplatu‘ podléhající [...] zpravidla DPH, předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani“ [zdůrazněno tímto soudem ] (rozsudek ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 32), přičemž klade důraz na to, aby bylo skutečně poskytnuto protiplnění, nikoli na jeho kvantitativní význam v absolutním či relativním smyslu.
- 23 Další dva prvky jsou nicméně méně zřejmé.
- 24 Zaprve, pokud jde o právní vztah, v jehož rámci jsou poskytovány služby, nadepsaný soud si klade otázku, jaký dosah má závěr Soudního dvora, podle kterého „poskytnutí služby je zdanitelné pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem je skutečnou protihodnotou za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci“, v projednávané věci, kde je režim ochrany dospělých charakterizován trojstranným vztahem, jehož účastníky jsou na jedné straně poskytovatel služeb, na druhé straně příjemce služeb, tedy dospělý, kterému je poskytována ochrana a který z podstaty věci není často



způsobilý platně uzavírat právní vztahy a tudíž s ním nemá poskytovatel služeb právní vztah, a na straně třetí soudní orgán, který jmenoval poskytovatele služeb opatrovníkem a tudíž s ním má poskytovatel služeb právní vztah. Nadepsaný soud si dále klade otázku, nakolik je relevantní skutečnost, že za určitých okolností hradí odměnu poskytovatele služeb dospělý, kterému je poskytována ochrana, zatímco pokud nemá takový dospělý dostatečné finanční prostředky, hradí tuto odměnu stát.

- 25 Zadruhé, pokud jde o výši finanční odměny, nadepsaný soud uvádí, že ačkoli z judikatury Soudního dvora vyplývá, „že skutečnost, že určité plnění je poskytnuto za vyšší nebo nižší cenu, než je pořizovací cena, a tudíž za cenu, která je vyšší nebo nižší, než je běžná tržní cena, je irrelevantní pro kvalifikaci plnění jako plnění za úplatu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. ledna 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22; ze dne 9. června 2011, *Campsia Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, bod 25, jakož i ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, body 36 a 37)“ (rozsudek ze dne 2. června 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 45), uvedená judikatura zároveň upřesňuje, že „[p]římost tohoto vztahu [mezi poskytnutou službou a finanční odměnou] nemůže být ostatně zpochybněna [...] tím, že výše [vyrovnávací platby] je stanovena na úrovni nižší, než je obvyklá tržní cena, pokud je tato výše určena předem podle jasně daných kritérií, která zaručují, že bude postačovat k pokrytí nákladů na provoz [poskytovatele služby] (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. října 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 38, a ze dne 2. června 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, body 45 a 46)“ (rozsudek ze dne 22. února 2018, *Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, bod 38). Soudní dvůr tím zřejmě vyžaduje, aby byla výše odměny předvídatelná a dostatečná k pokrytí nákladů na provoz poskytovatele. Nadepsaný soud si klade otázku, jaký dosah mají tyto podmínky v případě takových způsobů stanovení odměny poskytovatele služeb v oblasti ochrany [nezpůsobilých] dospělých, jako jsou způsoby vyplývající z *règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle* (nařízení Lucemburského velkovévodství ze dne 23. prosince 1982, kterým se stanoví podmínky pro jmenování opatrovníka).
- 26 Ačkoli se služby, jež poskytuje EQ v projednávané věci, jeví být ve všech směrech ekonomickou činností, má nadepsaný soud za to, že je s ohledem na výše uvedené třeba toto posouzení vyjasnit v konkrétním rámci situace existující v projednávané věci, která je charakterizována:

1/ trojstranným vztahem, kde subjektem, který pověřuje poskytovatele služeb, není příjemce těchto služeb, a kde odměnu poskytovatele služeb hradí podle okolností buď příjemce služeb, nebo stát, a

2/ mechanismem stanovení odměny poskytovatele služeb, při kterém

a) soud posuzuje konkrétní okolnosti daného případu,

- b) se vždy přihlíží k finanční situaci příjemce služeb a
- c) se uplatní buď paušální odměna, nebo procentní podíl z příjmů příjemce služeb, nebo odměna za skutečně poskytnuté služby.

V případě takového mechanismu lze učinit závěr, že odměnu nelze stanovit předem a že není nutně a za všech okolností zaručeno, že tato odměna pokryje náklady na provoz vynaložené poskytovatelem.

### ***K režimu osvobození od daně***

- 27 Nadepsaný soud si v první řadě klade otázku, zda činnost vykonávaná v oblasti ochrany dospělých spadá pod pojem „sociální péče nebo sociální zabezpečení“ ve smyslu směrnice o DPH.
- 28 Kromě toho nadepsaný soud zajímá, co se rozumí „jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“. EQ se opírá o povahu vykonávané činnosti bez ohledu na právní postavení poskytovatele služeb, zatímco daňová správa tvrdí, že jeho právní postavení je nutné zohlednit a, aniž by to výslovně uvedl, vylučuje poskytovatele, kteří poskytují služby za účelem zisku.
- 29 Konečně pro účely uplatnění uvedených ustanovení je nutné upřesnit pojem „uznání“ sociální povahy subjektu, na nějž se vztahují. Směrnice pouze odkazuje na uznání „dotyčným členským státem“, avšak nijak neupřesňuje postup uznávání ani orgán, který je k němu příslušný. S ohledem na skutkové okolnosti projednávané věci vyvstává otázka, zda tímto orgánem může být soudní orgán a zda lze uznání provádět v každém případě zvlášť.

### ***K zásadě ochrany legitimního očekávání***

- 30 Nadepsaný soud připomíná zásadu daňové neutrality, na níž je založen režim DPH. DPH hradí v konečném důsledku koncový spotřebitel, přičemž osoba povinná k dani vybírá DPH na účet státu. DPH je vybírána individuálně za každé ekonomické plnění a osoba povinná k dani ji pravidelně odvádí státu. Z uvedeného vyplývá, že osoba povinná k dani může účtovat DPH pouze z plnění, o nichž v okamžiku, kdy byla provedena, věděla nebo měla vědět, že podléhají DPH. Pokud, jako v projednávané věci, daňová správa oznámí osobě povinné k dani až po uskutečnění dotčených plnění, že se rozhodl změnit své předchozí stanovisko, podle kterého tato plnění nepodléhala DPH, ocitne se osoba povinná k dani v situaci, kdy nemohla příjemci svých služeb fakturovat DPH, avšak je přesto povinna tuto daň odvést státu. Osoba povinná k dani by tak byla povinna uhradit částky vyměřené státem z titulu DPH z vlastních prostředků, což je v rozporu se zásadou daňové neutrality DPH.

## **5. Předběžné otázky:**

31 Obvodní soud pokládá Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1. Musí být pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v rámci trojstranného vztahu, ve kterém poskytovatele služeb pověřil poskytováním služeb jinou entitu, než je příjemce těchto služeb?

2. Změní se odpověď na první předběžnou otázku v případě, že jsou dotčené služby poskytovány v rámci pověření uděleného nezávislým soudem?

3. Změní se odpověď na první předběžnou otázku podle toho, zda hradí odměnu poskytovatele služeb příjemce těchto služeb, nebo zda ji hradí stát, pod který spadá entita, jež pověřila poskytovatele služeb jejich poskytováním?

4. Musí být pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v případě, kdy není ze zákona povinné přiznat poskytovateli služeb odměnu a kdy výše této odměny, byla-li přiznána, a) je založena na posouzení prováděném v každém jednotlivém případě zvlášť, b) vždy závisí na finanční situaci příjemce služeb a c) určuje se buď jako paušální odměna, nebo jako procentní podíl z příjmů příjemce služeb, nebo jako odměna za poskytnuté služby[?]

5. Musí být pojem „poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v rámci režimu ochrany [nezpůsobilých] dospělých osob, který je upraven zákonem a podléhá přezkumu ze strany nezávislého soudu?

6. Musí být pojem „subjekty [uznané] za subjekty sociální povahy“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán z pohledu uznání sociální povahy takového subjektu v tom smyslu, že ukládá určité požadavky, pokud jde o formu podniku poskytovatele služeb nebo neziskovou či ziskovou povahu činnosti poskytovatele služeb, případně obecněji, že na základě jiných kritérií nebo podmínek omezuje okruh subjektů, na které se vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g), nebo naopak v tom smyslu, že k tomu, aby byl subjekt považován za subjekt sociální povahy, postačuje, že daný subjekt poskytuje služby „související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“?

7. Musí být pojem „subjekty [uznané] za subjekty sociální povahy“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že vyžaduje, aby byl proces uznávání založen na předem stanoveném řízení a kritériích, nebo je



přípustné uznání *ad hoc* prováděné v každém jednotlivém případě zvlášť, v projednávané věci soudem?

8. Přípouští zásada legitimního očekávání, jak je vykládána v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, aby daňová správa pověřená výběrem DPH vymáhala na osobě povinné k dani z přidané hodnoty zaplacení DPH z ekonomických činností, které se vztahují k minulému období předcházejícímu vydání rozhodnutí daňové správy o vyměření daně, když předtím tato daňová správa po dlouhou dobu přijímala od dotyčné osoby povinné k dani přiznání k DPH, ve kterých nebyly mezi zdanitelnými činnostmi zahrnuty ekonomické činnosti stejné povahy? Podléhá možnost daňové správy pověřené výběrem DPH postupovat takovým způsobem nějakým podmínkám?

PRACOVNÍ DOKUMENT