

Vec C-846/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

21. november 2019

Vnútroštátny súd:

Tribunal d'arrondissement

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

20. november 2019

Navrhovateľ:

EQ

Odporca:

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

PRACOVNÝ DOKUMENT

1. Predmet a priebeh konania:

- 1 Pán EQ je advokátom v Luxemburgu a od roku 2004 vykonáva mandáty v rámci systémov ochrany nesvojprávnych plnoletých osôb (hlavne ako opatrovník).
- 2 Mandáty prideluje opatrovnícky súd, ktorý môže zástupcovi priznať odmenu, ktorej výšku alebo spôsob výpočtu určí vzhľadom na majetkové pomery nesvojprávnej osoby.
- 3 Règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (veľkovojsudské nariadenie z 23. decembra 1982 o podmienkach ustanovenia opatrovníka, pozri nižšie) sa v praxi vzťahuje na všetky typy mandátov udelených v rámci systémov ochrany plnoletých nesvojprávnych osôb.
- 4 Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Úrad pre správu majetkových daní a DPH, Luxembursko, ďalej len „daňová správa“) sa do roku 2013 domnievala, že táto činnosť nepodlieha DPH. Daňová správa dvomi daňovými výmery z 19. januára 2018 rozhodla, že tieto činnosti podliehajú DPH a od pána EQ za roky 2014 a 2015 žiadala DPH vo výške viac ako 70 000 eur.
- 5 Pán EQ napadol tieto dodatočné výmery DPH a obrátil sa na Tribunal d'arrondissement (Okresný súd, Luxemburg).

2. Právny rámec:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

- 6 Článok 9 stanovuje:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe...“
- 7 Článok 132 stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

g) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy;...“

Le règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (veľkovoľvodské nariadenie z 23. decembra 1982 o podmienkach ustanovenia opatrovníka)

8 Článok 3 znie:

„Opatrovnícky súd môže opatrovníkovi priznať odmenu, ktorej výšku alebo spôsob výpočtu určí odôvodneným rozhodnutím vzhľadom na majetkové pomery nesvojprávnej osoby.

Táto odmena pozostáva buď z pevnej sumy alebo z podielu z príjmov nesvojprávnej osoby alebo z odmeny stanovenej v závislosti od vykonaných úloh.“

3. Tvrdenia účastníkov konania:

Pán EQ

9 Dotknuté plnenia nie sú ekonomické činnosti, ktorá podliehajú DPH.

10 „Peňažná náhrada“ zaplatená za výkon mandátu má inú povahu ako „odmeny“ advokáta. Táto protihodnota za výkon mandátu je paušálna náhrada nákladov, ktorá nezodpovedá skutočnej hodnote poskytnutých plnení. Na to, aby plnenie patrilo do pôsobnosti DPH, musí sa uskutočniť za protihodnotu, to znamená, že odmena musí predstavovať skutočnú protihodnotu za poskytnuté plnenie, resp. jeho skutočnú hodnotu.

11 Pán EQ tiež tvrdí, že odplatná povaha činnosti si vyžaduje, aby sa výška peňažnej náhrady stanovila vopred a podľa stanovených kritérií, ktoré zaručia pokrytie nákladov na prevádzku zdaniteľnej osoby. Tieto kritériá nie sú v prejednávanej veci splnené, keďže r glement grand-ducal du 23 décembre 1982 (veľkovoľvodské nariadenie z 23. decembra 1982) stanovuje iba moŹnosť odmeny (a nie nárok na odmenu) opatrovníka, pričom t to odmena je predmetom individu lného rozhodnutia opatrovníckeho súdu, ďalej opatrovn ckemu súdu ukladá povinnosť, aby zohľadnil majetkové pomery chránenej plnoletej osoby a ponecháva mu moŹnosť stanoviť t to odmenu buď ako pevn  sumu alebo ako podiel z príjmov chránenej plnoletej osoby alebo v závislosti od vykonaných úloh.

- 12 Pán EQ dodáva, že ak sa odmena stanovuje v závislosti od vykonaných úloh, hodinová sadzba priznaná opatrovníckym súdom nezodpovedá hodinovým sadzbám, ktoré advokáti obvykle uplatňujú pri poskytovaní ich právnych služieb.
- 13 Pán EQ žiada aspoň o oslobodenie od DPH. Uvádza, že zástupcovia v oblasti ochrany nesvojprávnych plnoletých osôb plnia sociálnu funkciu na základe štyroch dôvodov:
1. náklady na týchto zástupcov znáša nesvojprávna plnoletá osoba a v prípade nedostatku finančných prostriedkov nesvojprávnej plnoletej osoby štát,
 2. règlement grand-ducal (veľkovojevodské nariadenie) stanovuje odmenu zástupcu na základe odôvodneného rozhodnutia súdu v závislosti od majetkových pomerov plnoletej osoby,
 3. peňažná náhrada sa najčastejšie vypláca vo forme paušálnej sumy a veľmi zriedka zodpovedá poskytnutým službám,
 4. ministerstvo spravodlivosti nezaťažilo peňažnú náhradu zástupcu DPH, aby sa nezvýšili náklady spoločnosti.
- 14 Činnosť má alebo nemá sociálnu povahu zo svojej podstaty a nie v závislosti od toho, kto ju vykonáva alebo od povolania toho, kto ju vykonáva.
- 15 Oslobodenie od dane sa neobmedzuje iba na verejné orgány, ale vzťahuje sa aj na „iné podobné inštitúcie v súkromnom sektore“ bez toho, aby sa vyžadovala alebo vylučovala akákoľvek právna forma. Môže sa preto týkať aj fyzickej osoby, ktorá vykonáva povolanie advokáta.
- 16 Pán EQ napokon vytyka daňovej správe, že porušila zásadu ochrany legitímnej dôvery tým, že rozhodla, že od roku 2014 budú jeho činnosti v oblasti ochrany plnoletých osôb podliehať DPH, zatiaľ čo za obdobie predchádzajúcich desiatich rokov tak neurobila.

Daňová správa

- 17 Režim DPH nevyžaduje, aby zaplatená cena zodpovedala ekonomickej hodnote poskytovanej služby. Stačí, aby medzi cenou a službou existoval jednoduchý vzťah bez toho, aby bolo potrebné, aby bola cena úmerná hodnote služby. Daňová správa pripomína, že poskytnutie zľavy z ceny za poskytovanie služieb nevylučuje toto poskytovanie z pôsobnosti DPH a že existujú ďalšie príklady, najmä odmeny advokátov, v prípade ktorých nie je finančná protihodnota úmerná hodnote poskytnutého plnenia bez toho, aby toto poskytnuté plnenie spadalo do pôsobnosti DPH (v tejto súvislosti cituje paušálne odmeny, podielové odmeny a odmeny meniace sa v závislosti od klienta alebo od spisu). Premennivá povaha dotknutej peňažnej náhrady preto nemôže vylúčiť plnenia z pôsobnosti DPH.

- 18 Navyše, neexistencia vzájomného vzťahu medzi finančnou protihodnotou za činnosť súvisiacu s ochranou plnoletých osôb a odmenami za právne služby poskytnuté advokátom by nemala mať nič spoločného s kvalifikáciou ekonomickej činnosti ako činnosti súvisiacej s ochranou plnoletých osôb, keďže za poskytovanie právnych služieb neexistuje sadzobník odmien a odmeny advokáta, ako aj odmena zástupcu v systéme ochrany plnoletých osôb, sa môžu meniť.
- 19 Pokiaľ ide o požadované oslobodenie od dane, daňová správa uvádza, že pán EQ necituje úplné znenie dotknutého zákonného ustanovenia, ktoré sa zameriava iba na iné podobné inštitúcie v súkromnom sektore, „*ktorých sociálnu povahu uznali príslušné orgány verejnej moci*“. Z toho vyplýva, že oslobodenie od dane sa týka len určitých osôb alebo subjektov, ktoré sú taxatívne stanovené. Oslobodenie od dane sa nemôže týkať osoby, ktorá vykonáva povolanie advokáta a ktorá nespĺňa podmienku, že je subjektom sociálnej povahy. Oslobodenie od dane, ktoré je odchýlkou od uplatňovania DPH na akúkoľvek ekonomickú činnosť a ktoré sa musí vykladať a uplatňovať reštriktívne, sa takejto osoby netýka.
- 20 Pána EQ zaťažuje dôkazné bremeno preukázať, že je subjektom sociálnej povahy a že za subjekt tejto povahy ho uznali príslušné orgány verejnej moci. Nestačí uviesť, že činnosť má sociálnu povahu. Výška obratu z činnosti pána EQ súvisiacej s ochranou plnoletých osôb (239 46[0,00] eur v roku 2014 a 302 033,50 eur v roku 2015) by tiež mohla preukázať, že jeho činnosť nemá sociálnu povahu.
- 21 Napokon, pokiaľ ide o ochranu legitímnej dôvery, daňová správa tvrdí, že v prejednávanej veci sa neuplatňuje, keďže nevyrubenie DPH pri plneniach súvisiacich s ochranou plnoletých osôb predstavuje protiprávne konanie a že pri vykonávaní právnej úpravy DPH nemá žiadny priestor pre voľnú úvahu.

4. Posúdenie súdom:

O povahe činnosti

- 22 Pán EQ cituje judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej „pri poskytovaní služieb vzniká daňová povinnosť len v prípade, že medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi“ (rozsudky z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392 bod 26; z 18. januára 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, body 25 a 26, a z 2. mája 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 30), pričom vyvodzuje nesprávny záver, že pojem „skutočná protihodnota“ vyžaduje hodnotovú rovnocennosť medzi poskytnutým plnením a vyplatenou odmenou. Naopak, okolnosti citovanej judikatúry vedú k záveru, že pojem „skutočná protihodnota“ (skutočná v pravom zmysle) vyžaduje existenciu protihodnoty bez toho, aby bola jej výška alebo finančná korelácia prepojená s poskytnutým plnením. V tejto súvislosti súd konštatuje, že v iných rozsudkoch

sa uvádza, že „možnosť považovať poskytovanie služieb za „plnenie za protihodnotu“, ktoré... vo všeobecnosti podlieha DPH, predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi týmto poskytovaním služieb a protihodnotou, ktorú skutočne získala zdaniteľná osoba (kurzívou zvýraznil súd, rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 32), pričom sa kladie dôraz na skutočnosť protihodnoty namiesto jej kvantitatívneho významu z absolútneho alebo relatívneho hľadiska.

- 23 Ďalšie dve skutočnosti však už nie sú také jasné.
- 24 Na jednej strane, pokiaľ ide o právny vzťah, v rámci ktorého sa poskytujú služby, súd sa pýta na dosah posúdenia Súdneho dvora v prejednávanej veci, podľa ktorého „pri poskytovaní služieb vzniká daňová povinnosť len v prípade, že medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi“, keďže systém ochrany plnoletých osôb sa vyznačuje trojstranným vzťahom medzi poskytovateľom služieb na jednej strane a príjemcom služieb na druhej strane, teda chránenou plnoletou osobou, ktorá logicky často nie je spôsobilá platne vstúpiť do právneho vzťahu a s ktorou poskytovateľ služieb preto nevstupuje do právneho vzťahu, a ďalej súdnym orgánom, ktorý ustanovil poskytovateľa služieb za opatrovníka, a s ktorým preto tento poskytovateľ služieb vstupuje do právneho vzťahu. Súd sa ešte pýta na to, aký má vplyv zistenie, že za určitých okolností je odmena poskytovateľa služieb vyplácaná chránenou plnoletou osobou, zatiaľ čo v prípade nepriaznivej finančnej situácie tejto chránenej plnoletej osoby je táto odmena vyplácaná štátom.
- 25 Na druhej strane, pokiaľ ide o výšku peňažnej odmeny, súd uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že „skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná cena, a teda za cenu vyššiu alebo nižšiu ako je bežná trhovú cenu, je pri tejto kvalifikácii ako plnenia za protihodnotu irelevantná (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22; z 9. júna 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, bod 25, ako aj z 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, body 36 a 37)“ (rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 45), navyše spresňuje, že „priama povaha tejto súvislosti [medzi poskytovaním služieb a peňažnou odmenou] navyše nemôže byť spochybnená... tým, že výška tejto sumy [odmeny] je stanovená na nižšej úrovni, než je bežná trhovú cenu, pokiaľ je táto výška odmeny vopred určená podľa riadne stanovených kritérií, ktoré zaručujú, že bude postačovať na pokrytie nákladov na prevádzku [poskytovateľa služieb] (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. októbra 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 38, a z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, body 45 a 46)“ (rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, bod 38). Súdny dvor podľa všetkého požaduje, aby bola výška odmeny predvídateľná a aby mohla pokryť náklady na prevádzku poskytovateľa služieb. Súd sa pýta na rozsah týchto

podmienok vzhľadom na také spôsoby stanovenia odmeny poskytovateľa služieb, ktorý pôsobí v oblasti ochrany plnoletých osôb, ktoré vyplývajú z règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (veľkovojské nariadenie z 23. decembra 1982 o podmienkach ustanovenia opatrovníka).

26 Aj keď sa plnenia, ktoré v prejednávanej veci poskytol pán EQ, v každom ohľade podobajú ekonomickej činnosti, súd považuje za potrebné objasniť toto posúdenie v rámci osobitnej situácie prejednávanej veci, ktorá sa vyznačuje

1. trojstranným vzťahom, v ktorom subjekt, ktorý poverí poskytovateľa služieb, nie je totožný s prijímateľom služieb a v ktorom odmenu poskytovateľovi služieb vypláca podľa okolností buď prijímateľ služieb alebo štát, a

2. mechanizmom stanovenia odmeny poskytovateľa služieb, ktorý

a) je súčasťou posúdenia, ktoré súd vykoná z prípadu na prípad,

b) vždy závisí od majetkových pomerov prijímateľa služieb, a

c) uplatňuje buď systém paušálnej sumy alebo podielu z príjmov prijímateľa služieb alebo poskytnutých služieb.

Na základe tohto mechanizmu stanovenia odmeny možno konštatovať, že odmenu nie je možné stanoviť vopred a nemusí nevyhnutne za každých okolností zabezpečiť pokrytie nákladov na prevádzku, ktoré vznikli poskytovateľovi služieb.

O režime oslobodenia od dane

27 Súd sa najskôr pýta, či činnosť vykonávaná v oblasti ochrany plnoletých osôb patrí pod pojem „sociálna starostlivosť alebo sociálne zabezpečenie“ v zmysle smernice o DPH.

28 Súd sa tiež pýta, ako sa definujú „subjekty, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“. Pán EQ berie do úvahy povahu vykonávanej činnosti bez ohľadu na právne postavenia poskytovateľa služieb, zatiaľ čo daňová správa tvrdí, že treba zohľadniť právne postavenie a bez toho, aby to výslovne uviedla, vylúčiť poskytovateľov služieb, ktorí konajú s cieľom dosiahnuť zisk.

29 Nakoniec, uplatnenie týchto ustanovení vedie k tomu, že je potrebné vymedziť pojem „uznanie“ sociálnej povahy dotknutého subjektu. Ak sa smernica obmedzuje na uznanie „dotknutým členským štátom“, nespresňuje proces uznania ani orgán oprávnený na taký proces. Skutkové okolnosti prejednávanej veci okrem iného nastrojú otázku, či dotknutým orgánom môže byť súdny orgán a či sa môže uznanie uskutočniť z prípadu na prípad.

O zásade ochrany legitímnej dôvery

- 30 Súd pripomína zásadu daňovej neutrality, ktorou sa riadi režim DPH. DPH v konečnom dôsledku platí konečný spotrebiteľ a zdaniteľná osoba vyberá DPH v mene štátu. DPH sa vyberá jednotlivo z každého ekonomického plnenia a zdaniteľná osoba ju pravidelne odvádza štátu. Z toho vyplýva, že zdaniteľná osoba mohla vyberať DPH iba z plnení, o ktorých vedela alebo mala vedieť, že patria do pôsobnosti DPH alebo keď sa uskutočnili. V prípade, že tak, ako v prejednávanej veci, daňová správa po uskutočnení predmetných plnení oznámi zdaniteľnej osobe, že sa chce odchyliť od svojho predchádzajúceho stanoviska, ktoré spočívalo v tom, že tieto plnenia nepodliehali DPH, zdaniteľná osoba nemôže za tieto plnenia prijímateľovi služieb fakturovať DPH, pričom ju však musí odvieť štátu. Zdaniteľná osoba je tak povinná v rozpore so zásadou daňovej neutrality DPH zaplatiť sumy, ktoré požaduje štát v súvislosti s DPH, z vlastných prostriedkov.

5. Prejudiciálne otázky:

- 31 Tribunal d'arrondissement (Okresný súd) kladie Súdnemu dvoru tieto otázky:
1. Má sa pojem ekonomická činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že zahŕňa alebo vylučuje poskytovanie služieb v rámci trojstranného vzťahu, v ktorom poskytovateľa služieb poverí vykonaním týchto služieb subjekt, ktorý nie je totožný s príjemcom poskytovaných služieb?
 2. Zmení sa odpoveď na prvú otázku v závislosti od toho, či sa služby poskytujú v rámci úlohy, ktorú zverí nezávislý súdny orgán?
 3. Zmení sa odpoveď na prvú otázku v závislosti od toho, či odmenu poskytovateľovi služieb vypláca prijímateľ služieb alebo štát, ktorého orgánom je subjekt, ktorý poveril poskytovateľa služieb, aby tieto služby poskytol?
 4. Má sa pojem ekonomická činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že zahŕňa alebo vylučuje poskytovanie služieb v prípade, ak nie je odmena poskytovateľa služieb právne záväzná a jej výška v prípade, že bola priznaná, a) je súčasťou posúdenia vykonaného z prípadu na prípad, a b) vždy závisí od majetkových pomerov prijímateľa služieb, a c) sa stanovuje na základe paušálnej sumy alebo podielu z príjmov prijímateľa služieb alebo na základe poskytnutých plnení.
 5. Má sa pojem „poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že zahŕňa alebo vylučuje plnenia poskytované v rámci systému ochrany plnoletých

osôb zavedeného zákonom a podliehajúceho kontrole nezávislého súdneho orgánu?

6. Má sa pojem „subjekt[y], ktoré [...] uznáva za subjekty sociálnej povahy“ podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že na účely uznania sociálnej povahy subjektu stanovuje určité požiadavky týkajúce sa formy podniku poskytovateľa služieb alebo neziskovosti, alebo dosahovania zisku činnosťami poskytovateľa služieb, alebo všeobecnejšie tak, že obmedzuje rozsah pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. g) inými kritériami alebo podmienkami, alebo samotný výkon plnení „súvisiacich so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ stačí na to, aby sa dotknutému subjektu priznala sociálna povaha?

7. Má sa pojem „subjekt[y], ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby bol proces uznania založený na vopred stanovenom postupe a kritériách alebo k uznaniu môže dôjsť *ad hoc* prípad od prípadu, prípadne súdnym orgánom?

8. Umožňuje zásada legitímnej dôvery, tak ako ju vykladá judikatúra Súdneho dvora Európskej únie, správne mu orgánu zodpovednému za výber DPH vyžadovať od zdaniteľnej osoby na účely DPH, aby zaplatila DPH súvisiacu s ekonomickými plneniami týkajúcimi sa obdobia, ktoré je v čase rozhodnutia správneho orgánu o vyrubení dane už ukončené, po tom, ako tento správny orgán pred týmto obdobím dlhodobo prijímal daňové priznania k DPH tejto zdaniteľnej osoby, v ktorých ekonomické plnenia rovnakej povahy neboli zahrnuté medzi zdaniteľné plnenia? Je táto možnosť správneho orgánu zodpovedného za výber DPH vymedzená určitými podmienkami?