

Zadeva C-846/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

21. november 2019

Predložitveno sodišče:

Tribunal d'arrondissement (Luksemburg)

Datum predložitvene odločbe:

20. november 2019

Tožeča stranka:

EQ

Tožena stranka:

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

1. Predmet spora in podatki o njem:

- 1 EQ je odvetnik v Luksemburgu, kjer od leta 2004 izvaja pooblastila na podlagi ureditev varstva poslovno nesposobnih oseb (predvsem kot oskrbovalec polnoletne osebe, nesposobne za razsojanje, in kot skrbnik).
- 2 Pooblastila določi sodišče, pristojno za skrbništvo, ki lahko pooblaščencu dodeli plačilo, za katero ob upoštevanju premoženjskega stanja poslovno nesposobne osebe določi znesek ali način izračuna.
- 3 Règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (uredba Velikega vojvodstva z dne 23. decembra 1982 o določitvi pogojev za imenovanje skrbnika) (glej spodaj) se v praksi uporablja za vse vrste pooblastil, podeljenih na podlagi ureditev varstva poslovno nesposobnih oseb.
- 4 Do leta 2013 naj bi Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (uprava za registre, državno premoženje in DDV, Luksemburg, v nadaljevanju: davčna uprava) menila, da ta dejavnost ni predmet DDV. Davčna

uprava je z odmernima odločbama z dne 19. januarja 2018 za te dejavnosti odmerila DDV in od EQ zahtevala več kot 70.000 EUR DDV za leti 2014 in 2015.

- 5 EQ izpodbija ti odločbi o naknadni odmeri DDV, zato je pri Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče, Luksemburg) vložil tožbo.

2. Pravni okvir:

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

- 6 Člen 9 določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. [...]“

- 7 Člen 132 določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena; [...]“

Uredba Velikega vojvodstva z dne 23. decembra 1982 o določitvi pogojev za imenovanje skrbnika

- 8 Člen 3 določa:

„Sodišče, pristojno za skrbništvo, lahko skrbniku dodeli plačilo, za katero z obrazloženo odločbo ob upoštevanju premoženjskega stanja poslovno nesposobne osebe določi znesek ali način izračuna.

To plačilo je bodisi fiksni znesek bodisi delež dohodkov poslovno nesposobne osebe bodisi nagrada, določena na podlagi opravljenih nalog.“

3. Stališča strank:

EQ

- 9 Zadevne storitve niso gospodarske dejavnosti, ki so predmet DDV.
- 10 „Nadomestilo“, plačano za pooblastilo, je drugačno od „nagrade“ odvetnika. To plačilo za pooblastilo je pavšalna odškodnina, ki ne ustreza dejanski vrednosti opravljenih storitev. Da pa storitev lahko spada na področje uporabe DDV, mora biti opravljena odplačno, to pomeni, da mora biti plačilo dejanska protivrednost opravljene storitve oziroma, drugače povedano, njena dejanska vrednost.
- 11 EQ trdi še, da odplačnost dejavnosti zahteva, da se znesek nadomestila določi vnaprej in po opredeljenih merilih, ki zagotavljajo kritje stroškov delovanja davčnega zavezanca. Ta merila naj v obravnavani zadevi ne bi bila izpolnjena, ker uredba Velikega vojvodstva z dne 23. decembra 1982 določa le možnost plačila (in ne pravice do plačila) v korist skrbnika, za to plačilo zahteva posamično odločbo sodišča, pristojnega za skrbništvo, sodišču, pristojnemu za skrbništvo, nalaga, da upošteva premoženjsko stanje polnoletne osebe v varstvu, in sodišču, pristojnemu za skrbništvo, daje možnost, da to plačilo določi ali v obliki fiksnega zneska, ali v obliki odstotka od dohodkov polnoletne osebe v varstvu, ali glede na opravljene naloge.
- 12 EQ dodaja, da če se plačilo določi glede na opravljene naloge, urna postavka, ki jo določi sodišče, pristojno za skrbništvo, ne ustreza urnim postavkam, ki jih odvetniki običajno uporabljajo za svoje pravne storitve.
- 13 EQ prosi vsaj za priznanje oprostite DDV. Navaja, da pooblaščenci na področju varstva poslovno nesposobnih oseb opravljajo socialno funkcijo iz štirih razlogov:
 1. stroške teh pooblaščenec naj bi nosila poslovno nesposobna oseba oziroma, če poslovno nesposobna oseba nima zadostnih finančnih sredstev, država;
 2. uredba Velikega vojvodstva naj bi plačilo za pooblaščenca določala na podlagi obrazložene odločbe sodišča glede na premoženjsko stanje polnoletne osebe;
 3. izplačano nadomestilo naj bi bilo najpogosteje pavšalen znesek, ki naj bi le redko ustrezal opravljenim storitvam;
 4. ministère de la Justice (ministrstvo za pravosodje, Luksemburg) naj za nadomestilo, ki pripada pooblaščenca, ne bi določilo DDV, da ne bi še povečalo stroškov, naloženih družbi.
- 14 Dejavnost ima socialni namen ali ga nima zaradi svoje narave, ne pa glede na osebo, ki opravlja to dejavnost, ali poklic te osebe.
- 15 Pravica do oprostite ni omejena na javne organizacije, temveč velja tudi za „druge podobne institucije v zasebnem sektorju“, ne da bi bila katera koli pravna

oblika zahtevana ali izključena. Ta pravica torej lahko velja za fizično osebo, ki sicer opravlja odvetniški poklic.

- 16 Nazadnje, EQ davčni upravi očita, da ni upoštevala načela varstva legitimnih pričakovanj, ko je od leta 2014 odločila, da se za njegove dejavnosti na področju varstva polnoletnih oseb uporablja DDV, čeprav tega v preteklih 10 letih ni storila.

Davčna uprava

- 17 Sistem DDV ne zahteva, da prejeta cena ustreza ekonomski vrednosti opravljene storitve. Zadostuje zgolj razmerje med ceno in storitvijo, ne da bi cena morala biti sorazmerna z vrednostjo storitve. Davčna uprava opozarja, da dodelitev popusta na ceno opravljene storitve ne izključuje te storitve s področja uporabe DDV in da obstajajo drugi primeri, zlasti pri nagradah odvetnikov, v katerih finančno nadomestilo ni sorazmerno z vrednostjo opravljene storitve, ne da bi bila ta izvzeta s področja uporabe DDV (v zvezi s tem navaja pavšalne nagrade, nagrade glede na rezultate, spremenljive nagrade glede na stranko ali zadevo). Storitve torej zaradi spremenljivosti zadevnega nadomestila ne morejo biti izključene s področja uporabe DDV.
- 18 Poleg tega neobstoj razmerja med finančnim nadomestilom za dejavnost, povezano z varstvom polnoletnih oseb, in nagradami za pravne storitve, ki jih oseba opravi kot odvetnik, ne bi smel biti povezan z opredelitvijo dejavnosti, povezane z varstvom polnoletnih oseb, kot gospodarske dejavnosti, ker naj ne bi obstajal cenik za pravne storitve in ker naj bi se odvetniške nagrade spreminjale, tako kot plačilo pooblaščenca v ureditvi varstva polnoletnih oseb.
- 19 Kar zadeva zahtevano oprostitev, davčna uprava ugotavlja, da EQ nepopolno navaja zadevno zakonsko določbo, ki se nanaša le na druge podobne institucije v zasebnem sektorju, „ki jih pristojni javni organi priznavajo kot organizacije socialnega pomena“. Iz tega izhaja, da se oprostitev uporablja le za nekatere taksativno naštete osebe ali subjekte. Oprostitev se ne more uporabiti za osebo, ki opravlja odvetniški poklic in ki ne izpolnjuje pogoja, da je organizacija socialnega pomena. Za tako osebo se naj ne bi uporabila oprostitev, ki jo je treba, ker odstopa od uporabe DDV za vsako gospodarsko dejavnost, razlagati in uporabljati ozko.
- 20 EQ mora dokazati, da je organizacija socialnega pomena in da ji tak status priznavajo pristojni javni organi. Sklicevanje na socialno dejavnost ni dovolj. Tudi obseg prihodkov, ki jih ima EQ od dejavnosti, povezane z varstvom polnoletnih oseb (239.46[0,00] EUR leta 2014, 302.033,50 EUR leta 2015), naj bi dokazoval, da njegova dejavnost ni socialne narave.
- 21 Nazadnje, kar zadeva varstvo legitimnih pričakovanj, davčna uprava trdi, da se v obravnavani zadevi ne uporablja, ker bi neobračunanje DDV na storitve, povezane z varstvom polnoletnih oseb, pomenilo nezakonitost in ker nima maneverskega prostora pri izvajanju predpisov o DDV.

4. Presoja Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče)

Narava dejavnosti

- 22 EQ navaja sodno prakso Sodišča, v skladu s katero „je storitev obdavčljiva, samo če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika“ (sodbe z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 26; z dne 18. januarja 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, točki 25 in 26, in z dne 2. maja 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, točka 30), in iz tega napačno sklepa, da izraz „dejanska protivrednost“ zahteva enakovrednost v vrednosti med opravljeno storitvijo in plačanim nadomestilom. Okoliščine iz navedene sodne prakse pa nasprotno vodijo k sklepanju, da pojem „dejanska protivrednost“ (dejanska v smislu resnična) zahteva obstoj protivrednosti, ne da bi bilo to povezano z zneskom ali njegovo finančno povezavo z opravljeno storitvijo. V tem okviru Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) ugotavlja, da je v drugih sodbah odločeno, da „je za možnost, da se lahko neko opravljanje storitev opredeli kot ‚transakcija, opravljena za plačilo‘, ki je [...] načeloma predmet DDV, potrebna le neposredna zveza med tem opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme“ (sodba z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, točka 32), pri čemer je poudarjena resničnost nadomestila namesto njegovega absolutnega ali relativnega količinskega obsega.
- 23 Dva druga elementa pa sta vseeno manj enostavna za obravnavo.
- 24 Prvič, kar zadeva pravno razmerje, v okviru katerega se opravljajo storitve, se Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) sprašuje, kakšen obseg ima v obravnavani zadevi presoja Sodišča, v skladu s katero „je storitev obdavčljiva, samo če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika“, če je za ureditev varstva polnoletnih oseb značilno trikotno razmerje med, na eni strani, ponudnikom storitve in, na drugi strani, prejemnikom storitve, to je polnoletno osebo v varstvu, ki je pogosto po definiciji nesposobna veljavno skleniti pravno razmerje in s katero ponudnik zato nima pravnega razmerja, ter, na tretji strani, pravosodnim organom, ki je ponudnika pooblastil za opravljanje naloge skrbništva in s katerim je zadnjenavedeni zato v pravnem razmerju. Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) se sprašuje tudi o vplivu ugotovitve, da v nekaterih okoliščinah plačilo ponudnika nosi polnoletna oseba v varstvu, medtem ko to plačilo nosi država, če ta polnoletna oseba nima finančnega premoženja.
- 25 Drugič, Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) v zvezi z zneskom finančnega nadomestila ugotavlja, da čeprav iz sodne prakse Sodišča izhaja, da „to, da se ekonomska transakcija izvede po višji ali nižji ceni od cene stroškov in

zato po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, ni pomembno, ker gre za opredelitev odplačne transakcije (glej v tem smislu sodbe z dne 20. januarja 2005 v zadevi *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22; z dne 9. junija 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, točka 25, in z dne 27. marca 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, točki 36 in 37)“ (sodba z dne 2. junija 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 45), pa Sodišče pojasnjuje, da „[o] neposrednosti te povezave [med storitvijo in finančnim nadomestilom] ni mogoče dvomiti [...] zaradi dejstva, da je ta znesek [nadomestila] določen v višini, ki je nižja od običajne tržne cene, če je višina nadomestila določena vnaprej, na podlagi natančno določenih meril, ki zagotavljajo, da je višina tega nadomestila zadostna za kritje stroškov delovanja [ponudnika] (glej v tem smislu sodbi z dne 29. oktobra 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 38, in z dne 2. junija 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, točki 45 in 46)“ (sodba z dne 22. februarja 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, točka 38). Zdi se, da Sodišče zahteva, da je znesek plačila predvidljiv in da lahko krije stroške delovanja ponudnika. Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) se sprašuje o obsegu teh pogojev glede na pravila za določitev plačila ponudnika, ki deluje na področju varstva polnoletnih oseb, kot so pravila, ki izhajajo iz uredbe Velikega vojvodstva z dne 23. decembra 1982 o določitvi pogojev za imenovanje skrbnika.

26 Čeprav so storitve, ki jih v obravnavani zadevi opravlja EQ, v vseh točkah podobne gospodarski dejavnosti, Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) meni, da je zato treba to presojo pojasniti v posebnem okviru položaja v obravnavani zadevi, za katerega sta značilna:

1. trikotno razmerje, v katerem subjekt, ki pooblasti ponudnika, ni enak prejemniku storitev in v katerem glede na posamezen primer plačilo ponudnika nosi ali prejemnik storitev ali država, ter

2. mehanizem določitve plačila ponudnika:

(a) v okviru katerega sodišče opravi presojo vsakega primera posebej,

(b) je vedno odvisen od premoženjskega stanja prejemnika storitev in

(c) pri katerem se uporabljajo ali pavšalni znesek, ali delež dohodkov prejemnika storitev, ali opravljene storitve.

Zaradi tega mehanizma določitve plačila je treba ugotoviti, da plačilo ne more biti določeno vnaprej in da ne zagotavlja nujno v vseh okoliščinah kritja stroškov delovanja, ki jih ima ponudnik.

Sistem oprostitve

- 27 Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) se najprej sprašuje, ali je dejavnost, ki se izvaja na področju varstva polnoletnih oseb, zajeta s pojmom „socialno skrbstvo in socialnovarstveno delo“ v smislu Direktive o DDV.
- 28 Poleg tega se to sodišče sprašuje, kako so opredeljene „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“. EQ se navezuje na naravo opravljane dejavnosti brez upoštevanja pravnega statusa ponudnika storitev, medtem ko davčna uprava trdi, da je treba upoštevati pravni status in – ne da bi to izrecno izrazila – izključiti ponudnike, ki opravljajo pridobitno dejavnost.
- 29 Nazadnje, zaradi uporabe teh določb je treba opredeliti pojem „priznavanje“ socialnega pomena zadevne organizacije. Čeprav Direktiva napotuje le na priznavanje s strani „države članice“, ne določa postopka priznavanja in organa, pooblaščenega za izvedbo tega postopka. Dejansko stanje v obravnavani zadevi med drugim postavlja vprašanje, ali je zadevni organ lahko pravosodni organ in ali je priznavanje mogoče v vsakem posameznem primeru.

Načelo varstva legitimnih pričakovanj

- 30 Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) opozarja na načelo davčne nevtralnosti, ki vlada sistemu DDV. DDV nazadnje plača končni potrošnik, davčni zavezanec pa pobere DDV za račun države. DDV se pobira posamično za vsako gospodarsko transakcijo, davčni zavezanec pa ga redno plačuje državi. Iz tega sledi, da je davčni zavezanec lahko prejel DDV le na transakcije, za katere je vedel ali bi moral vedeti, da spadajo na področje uporabe DDV, ko so bile izvedene. Če – kot v obravnavani zadevi – uprava za DDV davčnega zavezanca po izvedbi zadevnih transakcij opozori, da namerava odstopati od svojega prejšnjega stališča, v skladu s katerim se za te transakcije ni obračunal DDV, je davčni zavezanec v položaju, ko prejemniku teh storitev ni mogel zaračunati DDV, hkrati pa mora ta davek plačati državi. Davčni zavezanec bi tako moral ob neupoštevanju davčne nevtralnosti DDV zneske, ki jih država zahteva iz naslova DDV, vzeti iz lastnih sredstev.

5. Vprašanja za predhodno odločanje

- 31 Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče, Luksemburg) Sodišču postavlja ta vprašanja:
1. Ali je treba pojem gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da zajema ali da izključuje opravljanje storitev v okviru trikotnega razmerja, v katerem ponudnika storitev za njihovo opravljanje pooblasti subjekt, ki ni prejemnik opravljenih storitev?
 2. Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če se storitve opravljajo v okviru naloge, ki jo dodeli neodvisen pravosodni organ?

3. Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če plačilo ponudnika storitev nosi prejemnik storitev ali če ga nosi država, katere del je subjekt, ki je ponudnika storitev pooblastil za njihovo opravljanje?

4. Ali je treba pojem gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da zajema ali da izključuje opravljanje storitev, če plačilo ponudnika storitev ni zakonsko obvezno in katerega višina, če je dodeljeno, (a) zahteva presojo vsakega primera posebej in (b) je vedno odvisna od premoženjskega stanja prejemnika storitev in (c) se določi na podlagi bodisi pavšalnega zneska bodisi deleža prihodkov prejemnika storitev bodisi opravljenih storitev?

5. Ali je treba pojem „opravljanje storitev in dobav[a] blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ iz člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da vključuje ali da izključuje storitve, opravljene v okviru ureditve varstva polnoletnih oseb, ki je bila vzpostavljena z zakonom in nad katero nadzor izvaja neodvisen pravosodni organ?

6. Ali je treba pojem „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ iz člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, da se prizna socialni pomen organizacije, razlagati tako, da nalaga nekatere zahteve glede na obliko delovanja ponudnika storitev ali glede na altruistični ali pridobitni cilj dejavnosti ponudnika storitev, ali splošneje tako, da z drugimi merili ali pogoji omejuje področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(g), ali pa zadostuje le opravljanje storitev, „povezanih s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, da ima zadevna organizacija socialni pomen?

7. Ali je treba pojem „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ iz člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da zahteva postopek priznanja, ki se opira na vnaprej določen postopek in merila, ali pa se lahko *ad hoc* priznanje podeli v vsakem primeru posebej, po potrebi s strani pravosodnega organa?

8. Ali načelo legitimnih pričakovanj, kot se razlaga v sodni praksi Sodišča Evropske unije, upravi, pristojni za izterjavo DDV, omogoča, da od zavezanca za DDV zahteva plačilo DDV za gospodarske transakcije, ki se nanašajo na obdobje, ki je ob izdaji davčne odločbe uprave že končano, potem ko je ta uprava v daljšem obdobju pred tem obdobjem sprejemala obračune DDV navedenega davčnega zavezanca, v katerih tovrstne gospodarske transakcije niso bile vključene med obdavčljive transakcije? Ali za to možnost uprave, pristojne za izterjavo DDV, veljajo določeni pogoji?