

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. dubna 2021 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Ekonomická činnost – Poskytnutí služby za úplatu – Článek 2 odst. 1 písm. c) a čl. 9 odst. 1 – Osvobození – Článek 132 odst. 1 písm. g) – Poskytnutí služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením – Služby poskytnuté advokátem v rámci pověření k ochraně zletilých nesvéprávných osob – Subjekt uznáný za subjekt sociální povahy“

Ve věci C-846/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím tribunal d'arrondissement (obvodní soud, Lucembursko) ze dne 20. listopadu 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 21. listopadu 2019, v řízení

EQ

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně senátu, N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi a J. Passer, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za lucemburskou vládu C. Schiltzem a T. Urim, jako zmocněnci,
 - za Evropskou komisi předvedl R. Lyalem a N. Gossement, poté R. Lyalem, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. ledna 2021,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 1 a čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi EQ a administration de l'Enregistrement,

des Domaines et de la TVA (Lucembursko) (dále jen „lucemburská daňová správa“) ve věci povinnosti odvést daň z přidané hodnoty (DPH), pokud jde o poskytování služeb advokátem v rámci povolení k ochraně zletilých nesvéprávných osob, které mu bylo na základě zákona uděleno příslušným soudním orgánem.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„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.“

5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. “

6 Článek 25 směrnice o DPH zní takto:

„Poskytnutí služby může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění:

a) postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli;

b) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci;

c) vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.“

7 Článek 73 této směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

8 Článek 131 uvedené směrnice, který je jediným článkem kapitoly 1, nadepsané „Obecné ustanovení“, hlavy IX, nadepsané „Osvobození od daně“, stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy

Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

9 Kapitola 2 hlavy IX směrnice o DPH, nadepsaná „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, obsahuje články 132 až 134 této směrnice.

10 Podle čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice osvobodí členské státy od daně tato plnění:

„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“.

11 Článek 133 první pododstavec písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotyčné subjekty nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb“.

12 Článek 134 směrnice o DPH stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

Lucemburské právo

13 Článek 4 odst. 1 zákona ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Osobou povinnou k dani ve smyslu článku 2 se rozumí jakákoli osoba, která poskytuje samostatně a pravidelně plnění související s jakoukoli ekonomickou činností, a to bez ohledu na účely, výsledky a místo této činnosti. [...]“

14 Článek 5 zákona o DPH stanoví:

„Ekonomickou činností se rozumí jakákoli činnost směřující k dosažení zisku, zejména činnosti výrobce, obchodníka nebo poskytovatele služeb, včetně těžební činnosti, zemědělské činnosti, činnosti svobodných povolání a činnosti zahrnující využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.“

15 Článek 15 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„1. ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží, pořízením uvnitř Společenství ani dovozem zboží.

Toto plnění může spočívat v postoupení nehmotného majetku, v přijetí závazku zdržet se určitého

jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci a ve výkonu služby na základě zákona nebo na základě úředního příkazu.

[...]"

16 §lánek §l. 44 odst. 1 písm. o) zákona o DPH stanoví:

„V mezích a za podmínek stanovených velkovévodským nařízením jsou od [DPH] osvobozeny:

[...]

o) služby a dodávky zboží úzce související se sociální péčí, sociální pomocí nebo veřejným zdravím, uskutečňované veřejnoprávními subjekty, fondy kolektivního investování, veřejnými nebo veřejně prospěšnými subjekty, pečovatelskými domy, domovy důchodců, gerontologickými nebo geriatrickými zařízeními, nemocnicemi nebo charitativními organizacemi a jinými obdobnými institucemi ze soukromého sektoru, jejichž sociální povaha je uznána příslušnými orgány veřejné správy;

[...]"

17 §lánek 3 velkovévodského nařízení ze dne 23. prosince 1982, kterým se stanoví podmínky pro jmenování opatrovníka, stanoví:

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

Tato odměna může mít formu pevně stanovené částky, procentní částky z příjmů nesvéprávné osoby, nebo odměny stanovené na základě provedených úkonů.

[...]"

Spor v převodním řízení a předběžné otázky

18 EQ je advokátem zapsaným u advokátní komory v Lucemburku (Lucembursko) od roku 1994. Od roku 2004 vykonává činnost zastupování zletilých osob jako zmocněnec, zákonný zástupce a opatrovník.

19 Lucemburská daňová správa dodatečnými výměry DPH ze dne 19. ledna 2018 za roky 2014 a 2015, potvrzenými rozhodnutím o odvolání ze dne 4. června 2018, stanovila z úřední povinnosti částky DPH dlužné EQ za tyto roky, přičemž vycházela z předpokladu, že uvedené činnosti zastupování představují poskytování služeb podléhajících DPH.

20 EQ podal k předkládajícímu soudu návrh na zrušení rozhodnutí ze dne 4. června 2018, přičemž zejména tvrdil, že činnosti, které během sporného období vykonával v oblasti ochrany zletilých osob, nepředstavují ekonomické činnosti, že tyto činnosti jsou v každém případě osvobozeny od DPH na základě vnitrostátního ustanovení prováděcího §l. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH a že lucemburská daňová správa uznávala od roku 2004 až do roku 2013, že uvedené činnosti nepodléhají DPH, takže skutečnost, že na ně uplatnila DPH, pokud jde o roky 2014 a 2015, představuje porušení zásady ochrany legitimního očekávání.

21 EQ mimoto tvrdí, že postoj lucemburské daňové správy je v rozporu s postojem ministerstva spravedlnosti (Lucembursko), které nese odpovědnost za úhradu odměn zmocněnců pověřených úkoly ochrany zletilých osob, jsou-li nemajetní, a které připouští, že platby přijaté z tohoto titulu

nepodléhají DPH.

22 Lucemburská daňová správa tyto argumenty zpochybňuje. V tomto ohledu zaprvé tvrdí, že služby poskytované EQ v oblasti ochrany zletilých osob představují ekonomickou činnost, jelikož EQ uskutečňuje tyto služby v rámci své profesní činnosti advokáta a získává z nich značný příjem. Zadruhé uvedené služby nemohou být za okolností projednávaného případu osvobozeny od daně na základě vnitrostátního ustanovení prováděcího čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, jelikož se osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení nemůže dovolávat osoba, která vykonává povolání advokáta a nesplňuje podmínku, že se jedná o subjekt sociální povahy.

23 Předkládající soud vysvětluje, že potěby zletilých nesvéprávných osob, a sice těch, které trpí duševní nemocí, mentálním postižením nebo invalidní senescencí, jsou uspokojovány různými režimy ochrany, mezi něž patří zákonné zastoupení a opatrovnictví, které umožňují radit, kontrolovat, nebo dokonce zastupovat tyto osoby v úkonech v občanském životě a svěřují pravomoci opatrovnictví a zastupování těmto osobám. Zavedení těchto režimů ochrany může mít za následek jmenování zvláštního zmocněnce opatrovnickým soudem do doby, než bude rozhodnuto o zavedení režimu ochrany, jakož i *ad hoc* zmocněnce v případě stětu zájmu. V praxi jsou opatrovníci, veřejní opatrovníci, zvláštní zmocněnci a *ad hoc* zmocněnci vybíráni mimo jiné z řad rodinných příslušníků, ale rovněž jiných osob, jako jsou advokáti.

24 Uvedený soud nejprve uvádí, pokud jde o otázku, zda dotčené činnosti představují ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, které jsou uskutečňovány za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice, že odměny uvedené v článku 3 velkovévodského nařízení ze dne 23. prosince 1982, kterým se stanoví podmínky pro jmenování opatrovníka, skutečně zahrnují finanční protiplnění související s těmito činnostmi.

25 Nicméně přestože se služby poskytované v projednávané věci ve všech ohledech podobají ekonomické činnosti, předkládající soud si klade otázku ohledně dosahu posouzení obsaženého v judikatuře Soudního dvora (viz zejména rozsudek ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 32), podle kterého je poskytování služeb zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění. V oblasti ochrany zletilých osob totiž existuje trojstranný vztah mezi poskytovatelem služeb, příjemcem, tj. chráněnou zletilou osobou, a soudním orgánem, který tohoto poskytovatele pověřil opatrovnictvím. V tomto ohledu může mít rovněž vliv skutečnost, že v případě finanční tísně dotčené chráněné zletilé osoby je odměna poskytovatele služeb hrazena státem.

26 Kromě toho, pokud jde o výši odměny, i když z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je irelevantní, že je ekonomické plnění uskutečňováno za cenu nižší, než je pořizovací cena, z této judikatury mimo jiné podle všeho vyplývá, že odměna musí být určena předem a pokrývat provozní náklady poskytovatele služeb (viz zejména rozsudek ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38). V projednávaném případě je odměna poskytovatele služeb stanovena příslušným soudem v každém jednotlivém případě v závislosti na majetkové situaci příjemce, takže tato odměna není stanovena předem a za všech okolností nutně nezajišťuje pokrytí provozních nákladů vynaložených tímto poskytovatelem.

27 Pokud jde dále o otázku, zda jsou dotčené činnosti osvobozeny od DPH, považuje předkládající soud za nutné posoudit, zda tyto činnosti spadají pod pojem „sociální péče nebo sociální zabezpečení“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH a dále zda EQ může spadat pod pojem „subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení, a podle jakého postupu a který orgán má toto uznání provést.

28 Konečně se předkládající soud zabývá otázkou použitelnosti zásady ochrany legitimního očekávání za okolností projednávané věci. V tomto kontextu zejména uvádí, že pokud lucemburská daňová správa oznámí osobě povinné k dani až po uskutečnění dotčených plnění, že se hodlá odchýlit od svého předchozího stanoviska spočívajícího v tom, že tato plnění nepodléhala DPH, ocitne se osoba povinná k dani v situaci, kdy nemohla příjemcem svých služeb fakturovat DPH. Osoba povinná k dani je tak povinna uhradit částky požadované státem z titulu DPH z vlastních prostředků.

29 Za těchto okolností se tribunal d'arrondissement (obvodní soud, Lucembursko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být pojem ‚ekonomická činnost‘ ve smyslu čl. 9 odst. 1 [druhého pododstavce] směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v rámci trojstranného vztahu, ve kterém je poskytovatel služeb povinen poskytováním těchto služeb jinou entitou, než je příjemce těchto služeb?

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

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

4) Musí být pojem ‚ekonomická činnost‘ ve smyslu čl. 9 odst. 1 [druhého pododstavce] směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v případě, kdy neexistuje zákonná povinnost přiznat poskytovateli služeb odměnu a kdy výše této odměny, byla-li přiznána, [...] je založena na posouzení prováděném v každém jednotlivém případě zvlášť, [...] vždy závisí na finanční situaci příjemce služeb a [...] určuje se buď jako paušální odměna, nebo jako procentní podíl z příjmu 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 [o DPH] vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v rámci režimu ochrany zletilých 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 [o DPH] vykládán v tom smyslu, že za účelem uznání sociální povahy takového subjektu stanoví 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 daní 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 [o DPH] 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, případně soudem?

8) Připouští zásada [ochrany] legitimního očekávání, jak je vykládána v judikatuře Soudního dvora [...], aby daňová správa povolená výborem 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 povolené výborem DPH postupovat takovým způsobem nějakým podmínkám?“

K pedbžným otázkám

K první až čtvrté otázce

30 Podstatou první až čtvrté otázky předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že ekonomickou činností ve smyslu tohoto ustanovení je poskytování služeb uskutečované ve prospěch zletilých nesvéprávných osob, jejichž úelem je chránit je při úkonech v občanském životě, jejichž plnění je poskytovateli svěřeno soudním orgánem na základě zákona a jejichž odměna je stanovena tímž orgánem paušálně nebo na základě posouzení v každém jednotlivém případě s přihlédnutím zejména k finanční situaci nesvéprávné osoby, přičemž tato odměna může být mimoto hrazena státem v případě finanční tísně této osoby.

31 Je třeba připomenout, že ačkoli směrnice o DPH stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se tato daň pouze na činnosti, které mají ekonomickou povahu (rozsudek ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 24 a citovaná judikatura).

32 V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že činnost může být kvalifikována jako ekonomická činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH pouze tehdy, pokud odpovídá jednomu z plnění uvedených v čl. 2 odst. 1 této směrnice (rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 21).

33 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který se týká zdanitelných plnění, je předmetem DPH zejména poskytování služeb za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Mimoto podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce této směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účely a výsledky této činnosti (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 21).

34 Na prvním místě je tak třeba určit, zda jsou takové činnosti, jako jsou činnosti dotčené v povodním řízení, které předkládající soud kvalifikoval jako poskytování služeb ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, poskytovány za úplatu, jak to vyžaduje toto ustanovení.

35 I když v konečném důsledku přísluší vnitrostátnímu soudu, aby provedl toto ověření, je na Soudním dvoru, aby mu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu je předložena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 27).

36 V této souvislosti podle ustálené judikatury předpokládá možnost kvalifikovat službu jako plnění za úplatu pouze existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečné protiplnění za službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 29. října 2015, Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 32).

37 V projednávané věci z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že EQ skutečně obdržel platby v rámci výkonu povolení k opatrovnictví a zastupování, které mu bylo uděleno.

38 Tento soud však zaprvé uvádí, že poskytování uvedených plnění nebylo EQ svěřeno jednáním jejich příjemce, nýbrž příslušným orgánem na základě právní úpravy, jejímž cílem je chránit zletilé nesvéprávné osoby při úkonech v občanském životě.

39 Soudní dvůr přitom již rozhodl, že skutečnost, že dotčenáinnost spočívá ve výkonu úkolů svěřených a upravených zákonem ve veřejném zájmu, je irelevantní pro posouzení toho, zda je tatoinnost poskytováním služby za úplatu (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 42). Článek 25 písm. c) směrnice o DPH totiž výslovně stanoví, že poskytnutí služby může spočívat ve vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.

40 Pokud jde v tomto kontextu zadruhé o relevanci okolnosti, že v případě finanční tísně příjemce služeb dotčených v povodním řízení může být odměna za tyto služby hrazena státem, je třeba připomenout, že k tomu, aby mohlo být poskytnutí služby považováno za skutečné „za protiplnění“ ve smyslu směrnice o DPH, není nezbytné, jak rovněž vyplývá z článku 73 této směrnice, aby protiplnění za tuto službu bylo získáno přímo od jejího příjemce, ale že může být získáno i od třetí osoby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 34).

41 Zatřetí, pokud jde o způsoby stanovení odměny za takové služby, jako jsou služby poskytované EQ, z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, jakož i z písemných odpovědí předložených EQ a lucemburskou vládou v návaznosti na otázky položené v této souvislosti Soudním dvorem, jejichž opodstatnost tomuto soudu přísluší ověřit, vyplývá, že tato odměna je stanovena na základě posouzení v každém jednotlivém případě s přihlédnutím k finanční situaci nesvéprávné osoby příslušným soudním orgánem na žádost poskytovatele, který musí pravidelně podávat zprávy tomuto orgánu o těchto plněních. Mimoto z nich vyplývá, že se tato odměna obecně skládá z měsíční paušální částky za běžné vyřizování záležitostí nesvéprávné osoby, a případně z částky za dodatečná plnění určená v zásadě na hodinovém základě, přičemž takto poskytnutá odměna neodpovídá nutně ve všech případech skutečné hodnotě poskytnutého plnění.

42 V tomto kontextu je třeba připomenout, že skutečnost, že odměna za poskytnutí dotčených služeb je vyplácena formou paušálu, nemůže mít vliv na primární vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 37).

43 Kromě toho skutečnost, že je určité plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je poizovací cena, a tudíž za cenu, která je vyšší nebo nižší, než je běžná tržní cena, je irelevantní pro kvalifikaci plnění jako plnění za úplatu, jelikož taková okolnost nemůže mít vliv na primární vztah mezi poskytnutím služby, které bylo nebo má být uskutečneno, a protiplněním, které bylo nebo má být obdrženo a jehož výše je určena předem a podle jasně stanovených kritérií (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, body 45 a 46, jakož i citovaná judikatura).

44 Mimoto stanovení odměny tak, jak bylo právě popsáno, k němuž dochází postupně podle toho, jak dotčený poskytovatel vykonává svéinnosti a předkládá příslušná vyúčtování příslušnému soudnímu orgánu, nebrání v žádném případě závěru, že takto stanovená částka byla určena předem a podle jasně stanovených kritérií v souladu s judikaturou citovanou v

předchozím bod tohoto rozsudku, pokud podmínky tohoto stanovení jsou předvídatelné a mohou zajistit, že tento poskytovatel v zásadě obdrží platbu za tuto plnění.

45 S ohledem na výše uvedené tedy nic nenasvědčuje tomu, že okolnosti uvedené předkládajícím soudem umožňují pochybovat o tom, že poskytnutí služby dotčené v původním řízení bylo uskutečнено za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

46 Po tomto konstatování je nutné na druhém místě určit, zda poskytování služeb dotčené v původním řízení spadá pod pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH.

47 Pojem „ekonomická činnost“ je definován v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci směrnice o DPH tak, že zahrnuje veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že z této definice je jasně patrný rozsah působnosti pojmu „ekonomická činnost“, jakož i objektivní charakter tohoto pojmu, a to v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky. Činnost je tak obecně kvalifikována jako ekonomická, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje (rozsudek ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 34 a citovaná judikatura).

48 Z judikatury Soudního dvora kromě toho vyplývá, že za účelem určení, zda je poskytnutí služby uskutečнено za úplatu, takže tato činnost musí být kvalifikována jako ekonomická činnost, je třeba analyzovat všechny podmínky, za kterých byla tato služba poskytnuta (rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 29).

49 V této souvislosti může být relevantním faktorem, jak uvedl předkládající soud, otázka, zda je výše vyrovnávací platby stanovena podle kritérií, která zajišťují, že je dostatečná k pokrytí provozních nákladů poskytovatele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38 a citovaná judikatura), stejně jako jím mohou být obecně výše příjmů, jakož i další prvky, jako je počet klientů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 31).

50 S ohledem na skutkové okolnosti uvedené předkládajícím soudem je patrné, že činnost vykonávaná EQ má pravidelný charakter. Mimoto, jak vyplývá z bodu 45 tohoto rozsudku, je podle všeho rovněž nesporné, že činnost EQ je vykonávána za úplatu. Předkládající soud nicméně vysvětluje, že má v tomto ohledu pochybnosti týkající se skutečnosti, že služby poskytované tímto poskytovatelem nejsou nutné za všech okolností hrazeny tak, aby bylo zajištěno pokrytí provozních nákladů, které mu vznikají.

51 Okolnost, že každé individuálně posuzované poskytnutí služeb není hrazeno podle výše odpovídající nákladům, které s sebou neslo, přitom nemůže stažit k prokázání, že činnost jako celek není odměňována podle kritérií zajišťujících pokrytí provozních nákladů poskytovatele.

52 V projednávaném p?ípad? a s výhradou ov??ení p?edkládajícím soudem je patrné, že v?c v p?vodním ?ízení se liší od v?cí, v nichž byly vydány rozsudky ze dne 29. ?íjna 2009, Komise v. Finsko (C?246/08, EU:C:2009:671, bod 50), jakož i ze dne 12. kv?tna 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, bod 33), ve kterých bylo rozhodnuto, že se nejednalo o ekonomickou ?innost zejména z d?vodu, že odm?ny placené p?íjemci doty?ných pln?ní pokrývaly pouze malou ?ást celkových provozních náklad? vynaložených poskytovateli služeb.

53 Ve v?ci v p?vodním ?ízení totiž nic nenasv?d?uje tomu, že úrove? p?íjm?, které EQ dosahoval ze své ?innosti, je nedostate?ná ve vztahu k jeho provozním náklad?m. Výsledky doty?né ?innosti ostatn? nemohou být samy o sob? ur?ující pro ú?ely analýzy ekonomické povahy dané ?innosti, o níž hovoří bod 48 tohoto rozsudku, jelikož tato analýza musí být provedena s p?ihlédnutím ke všem podmínkám, za kterých je tato ?innost uskute??ována (obdobn? viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, bod 29).

54 Nic proto nenasv?d?uje tomu, s výhradou ov??ení p?edkládajícím soudem, že ?innost vykonávaná EQ nemá ekonomickou povahu.

55 S ohledem na výše uvedené je t?eba na první až ?tvrtou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že ekonomickou ?inností ve smyslu tohoto ustanovení je poskytování služeb uskute??ované ve prosp?ch zletilých nesvéprávných osob, jejichž ú?elem je chránit je p?i úkonech v ob?anském život?, jejichž pln?ní je poskytovateli sv??eno soudním orgánem na základ? zákona a jejichž odm?na je stanovena týmž orgánem paušáln? nebo na základ? posouzení v každém jednotlivém p?ípad? s p?ihlédnutím zejména k finan?ní situaci nesvéprávné osoby, p?i?emž tato odm?na m?že být mimoto hrazena státem v p?ípad? finan?ní tísn? této osoby, pokud jsou tyto služby poskytovány za úplatu, poskytovatel z nich získává pravidelný p?íjem a celková výše odm?ny za tuto ?innost je ur?ena podle kritérií, jejichž cílem je zajistit pokrytí provozních náklad?, které vznikají tomuto poskytovateli.

K páté až sedmé otázce

56 Podstatou páté až sedmé otázky p?edkládajícího soudu, kterými je t?eba se zabývat společn?, je, zda ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že „poskytnutí služeb úzce související se sociální pé?í nebo sociálním zabezpe?ením“ p?edstavuje poskytování služeb uskute??ované ve prosp?ch zletilých nesvéprávných osob, jejichž ú?elem je chránit je p?i úkonech v ob?anském život?, a dále že advokát poskytující takové služby m?že být pro ú?ely ?innosti v rámci podniku, který provozuje, uznán ve smyslu sm?rnice o DPH za subjekt sociální povahy.

57 Úvodem je t?eba p?ipomenout, že výrazy použité k úprav? osvobození v ?lánku 132 sm?rnice o DPH je t?eba vykládat striktn? vzhledem k tomu, že p?edstavují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskute?ného osobou povinnou k dani za protipln?ní. Výklad t?chto výraz? však musí respektovat požadavky zásady da?ové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, a být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by výrazy použité k vymezení osvobození od dan? uvedených v ?lánku 132 m?ly být vykládány zp?sobem, který by tato osvobození od dan? zbavil jejich ú?inku (rozsudek ze dne 12. b?ezna 2015, „go fair“ Zeitarbeit, C?594/13, EU:C:2015:164, bod 17).

58 Jak vyplývá ze zn?ní ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH, osvobození od dan?, které toto ustanovení stanoví, se vztahuje na poskytnutí služeb a dodání zboží, která zaprvé „úzce souvisej[í] se sociální pé?í nebo sociálním zabezpe?ením“ a zadruhé jsou poskytována

„veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“.

59 Pokud jde zprv o podmínku, podle níž musí poskytování služeb úzce souviset se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, musí být tato podmínka vykládána ve světle čl. 134 písm. a) směrnice o DPH, který v každém případě vyžaduje, aby dotyčné dodání zboží nebo poskytnutí služeb bylo nezbytné pro uskutečnění plnění, která spadají do sociální péče nebo sociálního zabezpečení (rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 31).

60 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že plnění dotčená v povodním řízení jsou uskutečňována na základě různých režimů stanovených lucemburským právem, jejichž cílem je podporovat zletilé nesvéprávné osoby při úkonech v občanském životě, při němž nesvéprávnost těchto osob může být konstatována v případě duševní nemoci, mentálního postižení nebo invalidní senescence. V souladu s těmito režimy pověřuje příslušný soud těchto osobu opatrovnictvím a případně zastupováním nesvéprávné osoby, pokud jde o úkony této osoby v občanském životě a nakládání s jejím majetkem. Za tímto účelem mohou být zmocněni zejména rodinní příslušníci nesvéprávné osoby, sociální asistenti, neziskové organizace nebo advokáti.

61 Konkrétně z písemných odpovědí předložených EQ a lucemburskou vládou na otázky položené Soudním dvorem v tomto ohledu vyplývá, že je-li takto zmocněn advokát, je takový advokát obecně povolán k poskytování ve prospěch nesvéprávné osoby více plnění, jak jsou shrnuty v bodech 52 až 57 stanoviska generálního advokáta, která zahrnují jak plnění související s úkony v občanském životě a týkající se řešení běžných životních situací a nakládání s majetkem nesvéprávné osoby, tak i plnění právní povahy.

62 Přestože směrnice o DPH neobsahuje žádnou definici pojmu „sociální péče nebo sociální zabezpečení“ použitého zejména v jejím čl. 132 odst. 1 písm. g), Soudní dvůr již rozhodl, že služby všeobecné péče a zaopatření v domácnosti poskytované službou ambulantní péče osobám ve stavu fyzické či ekonomické závislosti v zásadě představují služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 44).

63 Stejně tak musí být za takové služby považovány rovněž služby poskytované osobám, které se nacházejí ve stavu duševní závislosti a určené k jejich ochraně při úkonech v občanském životě, pokud tyto osoby nejsou schopny je samy zajistit, aniž by riskovaly, že poškodí své finanční nebo jiné zájmy, jelikož právě toto riziko odvodnilo jejich prohlášení za nesvéprávné.

64 Jak totiž v podstatě rovněž uvedl generální advokát v bodech 63 a 64 svého stanoviska, vzhledem k tomu, že takové služby slouží ke zmírnění takového rizika tím, že umožňují, aby konkrétní činnosti každodenního života uvedených osob, včetně úkonů finanční povahy, byly spravovány s nezbytnou obezřetností, jsou nezbytné k jejich ochraně před jednáním, které by je mohlo poškodit, či dokonce ohrozit jejich důstojný život.

65 Poskytování služeb uskutečňované ve prospěch zletilých nesvéprávných osob, jejichž účelem je chránit je při úkonech v občanském životě, proto spadá pod pojem „poskytnutí služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

66 Naproti tomu v případě, že jsou takové služby poskytovány poskytovatelem, který v rámci pověření uvedeného v bodě 60 tohoto rozsudku vykonává rovněž obecnější činnosti v oblasti právního, finančního či jiného poradenství nebo pomoci, jako jsou činnosti, které mohou souviset se specifickými kompetencemi advokáta, finančního poradce nebo realitního makléře, je třeba

upřesnit, že služby poskytované v rámci posledně uvedených činností v zásadě nespadají do působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, i když jsou uskutečňovány v kontextu pomoci poskytované nesvéprávné osobě. Vzhledem ke striktnímu výkladu, který musí být uplatněn na toto osvobození od daně, nemohou být totiž takové činnosti považovány za nezbytné a úzce související se sociální péčí.

67 Toto konstatování je ostatně třeba užinit i za účelem dodržení zásady daňové neutrality, která je konkrétně vyjádřena v čl. 134 písm. b) směrnice o DPH a brání tomu, aby s poskytováním podobných služeb, které si tudíž navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno odlišně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. května 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 35). Tato zásada by byla porušena, kdyby v případě, že poskytovatelé povolení ochranou, jako jsou poskytovatelé dotčení ve věci v původním řízení, uskutečňují nejen plnění související s ochranou nesvéprávných osob, ale rovněž obdobná plnění uskutečňovaná mimo toto povolení, byla posledně uvedená plnění osvobozena od DPH pouze z toho důvodu, že se uskutečnila v rámci výkonu takového povolení.

68 Zadruhé, pokud jde o podmínku, podle níž musí být poskytnutí služeb za účelem osvobození od daně uskutečňováno veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčný členský stát uznává za subjekty sociální povahy, je nesporné, že EQ, jenž je advokátem zapsaným u advokátní komory v Lucemburku, nespadá pod pojem „veřejnoprávní subjekt“, takže se na něj nemůže vztahovat dotyčné osvobození od daně pouze tehdy, pokud lze mít za to, že spadá pod pojem „jiné subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

69 Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH neupřesňuje podmínky ani způsoby uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle nichž mohou být takové subjekty takto uznány, přičemž členské státy mají v tomto ohledu prostor pro uvážení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, body 32 a 34).

70 V této souvislosti z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za účelem uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy vnitrostátním orgánem v souladu s unijním právem a za přezkumu vnitrostátními soudy přísluší, aby vzaly v úvahu řadu faktorů. Mezi tyto skutečnosti může patřit existence zvláštních ustanovení, ať vnitrostátních nebo regionálních, zákonných nebo podzákonných, daňových nebo z oblasti sociálního zabezpečení, povaha obecného zájmu činností dotyčné osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti jsou již takto uznány, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb případně z velké části nesou zdravotní pojišťovny nebo jiné subjekty sociálního zabezpečení, zejména pokud soukromí poskytovatelé vstupují do smluvních vztahů s těmito subjekty (rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 44).

71 Osoba povinná k dani se může dovolávat osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH s cílem napadnout vnitrostátní právní úpravu, která je neslučitelná s tímto ustanovením, pouze v případě, že členský stát nedodržel meze svého prostoru pro uvážení. V takovém případě je v cíl vnitrostátního soudu, aby na základě všech relevantních skutečností posoudil, zda osoba povinná k dani musí být uznána za subjekt sociální povahy ve smyslu uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, body 28 a 32), jak rovněž uvedl generální advokát v bodech 114 až 119 svého stanoviska.

72 V projednávané věci je s ohledem na otázky předkládajícího soudu třeba zaprvé zdůraznit, že uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH podléhá

nejen podmínce týkající se sociální povahy dotyčných služeb, ale je mimoto omezeno na poskytování služeb subjekty, které byly uznány za subjekty sociální povahy, jak bylo připomenuto v bodě 58 tohoto rozsudku. Bylo by přitom neslučitelné s tímto dvojitým požadavkem umožnit luxemburským státům kvalifikovat soukromé entity sledující cíl dosahování zisku jako subjekty sociální povahy pouze z toho důvodu, že tyto entity poskytují rovněž služby sociální povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* a další, C-543/14, EU:C:2016:605, body 61 a 63).

73 Z druhé skutečnosti, že dotčený poskytovatel je fyzickou osobou a svou činností sleduje cíl dosahování zisku, nemá pro účely jeho uznání za subjekt sociální povahy podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH rozhodující význam. Soudní dvůr již totiž rozhodl, že pojem „subjekty [uznávané] za subjekty sociální povahy“ je v zásadě dostatečně široký na to, aby zahrnoval rovněž soukromé entity sledující cíl dosahování zisku, včetně fyzických osob provozujících podnik, jelikož poslední uvedené osoby rovněž představují individualizované entity plnící zvláštní funkci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. září 1999, *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, body 17 a 18; ze dne 17. června 2010, *Komise v. Francie*, C-492/08, EU:C:2010:348, body 36 a 37, jakož i ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 57).

74 Z informací předaných Soudnímu dvoru ostatně nevyplyvá, že by Lucemburské velkovévodství využilo možnosti stanovené v čl. 133 prvním pododstavci písm. a) směrnice o DPH odepřít zejména osvobození od daní stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice subjektům, jejichž cílem je systematické dosahování zisku, takže tento luxemburský stát nemůže namítat případné sledování takového cíle vůči osobě povinné k dani, která si přejí být od této daní osvobozena.

75 Takové omezení pravidla osvobození má totiž povahu pouhé eventuality a luxemburský stát, který nepřijal opatření nezbytná za tímto účelem, se nemůže dovolávat vlastního opomenutí k tomu, aby daněvému poplatníkovi odepřel prospěch z osvobození, kterého se může legitimně domáhat na základě směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. září 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 60). Uplatnění uvedeného omezení v tomto případě by mimoto mohlo porušit zásadu daněvé neutrality, čímž by došlo k rozdílnému zacházení v oblasti DPH s plátními uvedenými v čl. 132 odst. 1 písm. g) této směrnice podle toho, zda organizace, které je poskytují, sledují cíl dosahování zisku, či nikoli (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 42).

76 Zatímco, i když pro účely uznání poskytovatele za subjekt sociální povahy není forma podniku zvolená poskytovatelem zcela bez významu, jelikož se nesmí ukázat jako neslučitelná s kvalifikací „subjekt sociální povahy“, stále platí, že luxemburské státy nemohou odepřít takové uznání bez přesného zkoumání konkrétních okolností daného případu za účelem ověření, zda tyto okolnosti mohou prokázat sociální povahu podniku provozovaného takovým poskytovatelem, takže pokud je tato sociální povaha prokázána a v rozsahu, v němž tento poskytovatel poskytuje služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, tyto služby spadají pod osvobození stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

77 Pokud jde konkrétně o okolnost, že v projednávaném případě byly dotyčné služby poskytovány advokátem zapsaným u advokátní komory, je třeba poukázat na to, že Soudní dvůr jistě rozhodl, že profesní kategorii advokátů nelze vzhledem k jejím celkovým cílům a vzhledem ke skutečnosti, že její případná sociální činnost postrádá stálost, obecně považovat za kategorii, která má sociální povahu (rozsudek ze dne 28. července 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* a další, C-543/14, EU:C:2016:605, bod 62).

78 Z této judikatury však nevyplyvá, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje plnění úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, může být za všech okolností *a priori*

vylou?ena z možnosti uznat ji za subjekt sociální povahy pouze z toho d?vodu, že pat?í do profesní kategorie vymezené v p?edchozím bod? tohoto rozsudku, aniž by byla zkoumána otázka, zda provozuje sv?j podnik za podmínek od?vod?ujících uznání za subjekt sociální povahy ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH. Takový p?ístup by ostatn? mohl narážet na zásadu da?ové neutrality, jak v podstat? rovnž uvedl generální advokát v bodech 90 a 95 svého stanoviska.

79 I když profesní kategorii advokát? nelze obecn? ozna?it za subjekt sociální povahy, není vylou?eno, že advokát poskytující služby úzce související se sociální pé?í nebo sociálním zabezpe?ením v konkrétním p?ípad? prokáže stabilní sociální závazek a bude se s ohledem na skute?nosti, které je t?eba zohlednit pro ú?ely prokázání sociální povahy jeho podniku, odlišovat od jiných fyzických nebo právnických osob poskytujících taková pln?ní pouze tím, že je zapsán jako advokát v advokátní komo?e.

80 V takovém p?ípad? je pouhé postavení poskytovatele jako advokáta ?ist? formální skute?ností, která nem?že zpochybnit sociální povahu jeho podniku.

81 Bude tedy na p?edkládajícím soudu, aby s ohledem na všechny ostatní relevantní okolnosti, jimiž se vyzna?uje spor, který projednává, zkoumal otázku, zda Lucemburské velkovévodství p?ekro?ilo meze své posuzovací pravomoci, když nestanovilo možnost poskytovatele služeb, který se nachází v takové situaci, jako je situace žalobce v p?vodním ?ízení, být pro ú?ely svého podnikání uznán za subjekt sociální povahy. Bude na p?edkládajícím soudu, aby sám rozhodl o p?iznání takového uznání za období dot?ené v p?vodním ?ízení, p?i?emž p?ípadn? nepoužije hmotn?právní a procesn?právní ustanovení vnitrostátního práva, která brání tomuto p?iznání, pouze tehdy, p?ekro?í-li tento ?lenský stát tyto meze.

82 Za ú?elem poskytnutí užite?né odpov?di p?edkládajícímu soudu je však t?eba poznamenat, že s výhradou ov?ení p?edkládajícím soudem n?které skute?nosti obsažené ve spise, který má Soudní dv?r k dispozici, podle všeho mají ur?itou relevanci pro ú?ely zkoumání, jehož cílem je stanovit, zda žalobce v p?vodním ?ízení navzdory svému postavení advokáta prokázal v období dot?eném v p?vodním ?ízení stabilní sociální závazek v rámci provozování svého podniku.

83 V tomto ohledu lze zohlednit okolnost, že doty?ná osoba uskute?ovala své ?innosti, z nichž v každém p?ípad? má podle všeho ur?itá ?ást sociální povahu, v rámci pov?ení k ochran?, které jí bylo ud?leno na základ? r?zných režim? ochrany upravených v lucemburském právu soudním orgánem, který mimo jiné dohlíží na jeho výkon. Taková okolnost totiž nasv?d?uje nejen tomu, že doty?ný poskytovatel je povinen uskute?ovat tato pln?ní v souladu se zvláštními právními p?edpisy lucemburského právního řádu, ale rovnž tomu, že m?že vykonávat svou ?innost až poté, co p?íslušný soudní orgán p?ijal výslovné rozhodnutí za ú?elem jmenování osob pov?ených poskytováním služeb spadajících do oblasti sociální pé?e nebo sociálního zabezpe?ení.

84 Dále m?že být relevantní i okolnost, že odm?na za doty?ná pln?ní je vždy stanovena pod dohledem tohoto soudního orgánu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C?335/14, EU:C:2016:36, bod 38) a že tato odm?na m?že být hrazena státem v p?ípad? finan?ní tísn? p?íjemce.

85 Je t?eba rovnž p?ipomenout, že Soudní dv?r v p?ípad? zdravotní sestry ?ídící jedno?lennou spole?nost, která si nárokovala osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH, již rozhodl, že ?lenský stát m?že v zásad? vyžadovat, aniž by p?ekro?il posuzovací pravomoc, která je mu v tomto kontextu p?iznána, aby lé?ebné a farmaceutické náklady takové osoby povinné k dani byly zcela nebo z?ásti hrazeny zákonnými orgány sociálního zabezpe?ení nebo sociální pé?e minimáln? ve dvou t?etínách p?ípad?, aby tento poskytovatel

mohl být uznán za subjekt sociální povahy (obdobně viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, body 10 a 35 až 37).

86 Stejně tak nic nebrání tomu, aby dotyčný členský stát podmínil takové uznání tím, aby poskytovatel za tímto účelem učinil určité procesní kroky, přičemž takové kroky mohou dotýkáním orgánům umožnit ověření sociální povahy tohoto poskytovatele. Zdá se však, že pokud jde o osvobození od daní stanovené vnitrostátním ustanovením provádějícím čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH lucemburské právo takové kroky neukládá, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

87 Použití takových podmínek však musí být v souladu se zásadou daňové neutrality. Je tak třeba ve sporu v původním řízení ověřit, zda jiné osoby povinné k dani, včetně neziskových organizací, jsou již takto uznány za okolností obdobných těm, kterými se vyznačuje situace žalobce v původním řízení, což je otázka, v níž se poslední uvedený a lucemburská vláda ve svých písemných odpovědích na otázky Soudního dvora neshodly.

88 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na pátou až sedmou otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že „poskytnutí služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ představuje poskytování služeb uskutečňované ve prospěch zletilých nesvéprávných osob, jejichž účelem je chránit je při úkonech v občanském životě, a dále že není vyloučeno, že advokát poskytující takové služby sociální povahy může být pro účely činnosti v rámci podniku, který provozuje a v mezích uvedených služeb, uznán za subjekt sociální povahy, avšak takové uznání musí být nutně zaručeno soudním orgánem pouze tehdy, pokud dotyčný členský stát tím, že toto uznání odepřel, překročil meze své posuzovací pravomoci, kterou má v tomto ohledu.

K osmé otázce

89 Podstatou osmé otázky předkládajícího soudu je, zda zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby daňová správa podrobila DPH některá plnění vztahující se k minulému období v situaci, kdy tato správa po několika letech přijímala přiznání k DPH osoby povinné k dani, ve kterých nebyly mezi zdanitelnými činnostmi zahrnuty ekonomické činnosti stejné povahy a kdy osoba povinná k dani nemůže získat dlužnou DPH od těch, kteří tato plnění uhradili.

90 Je třeba připomenout, že zásada ochrany legitimního očekávání se vztahuje na každého jednotlivce, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl (rozsudek ze dne 5. března 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, bod 44).

91 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že lucemburská daňová správa poté, co akceptovala nezdanění plnění uskutečňovaných EQ od roku 2004, změnila tuto praxi ve vztahu k EQ rozhodnutím o dodatečném vyměření daní ze dne 19. ledna 2018, pokud jde o plnění uskutečněná od roku 2014, a požadovala zaplacení DPH u plnění téže povahy.

92 Pouhé přijímání daňových přiznání k DPH podaných EQ lucemburskou daňovou správou i po několika letech, která nezahrnovala částky týkající se plnění dotčených v původním řízení, přitom nepředstavuje konkrétní ujištění poskytnuté touto správou ohledně neuplatnění DPH na tato plnění, a nemůže tedy u této osoby povinné k dani vyvolat legitimní očekávání, že dotyčná plnění nejsou zdanitelná.

93 Pokud jde kromě toho o případ, na který poukazuje předkládající soud, kdy poskytovatel poskytl služby bez výběru DPH, kterou byl povinen odvést, a kdy nemůže od těch, kteří tato plnění uhradili, získat DPH později požadovanou daňovou správou, je třeba konstatovat, že pokud

tento případ nastane, odměny obdržené za tímto úelem poskytovatelem již zahrnují dlužnou DPH, takže výběr DPH je v souladu se základní zásadou směrnice o DPH, podle které systém DPH vede k zatížení pouze konečného spotřebitele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulic a Plavořin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, body 34, 42 a 43).

94 S ohledem na tyto úvahy je třeba na osmou otázku odpovědět tak, že zásada ochrany legitimního očekávání nebrání tomu, aby daňová správa podrobila DPH, která plnění vztahující se k minulému období v situaci, kdy tato správa po několik let přijímala přiznání k DPH osoby povinné k dani, ve kterých nebyly mezi zdanitelnými činnostmi zahrnuty ekonomické činnosti stejné povahy a kdy osoba povinná k dani nemůže získat splatnou DPH od těch, kteří tuto plnění uhradili, jelikož se má za to, že uhrazené odměny již zahrnují tuto DPH.

K nákladům řízení

95 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že ekonomickou činností ve smyslu tohoto ustanovení je poskytování služeb uskutečované ve prospěch zletilých nesvéprávných osob, jejichž úelem je chránit je při úkonech v občanském životě, jejichž plnění je poskytovateli svěřeno soudním orgánem na základě zákona a jejichž odměna je stanovena tímž orgánem paušálně nebo na základě posouzení v každém jednotlivém případě s přihlédnutím zejména k finanční situaci nesvéprávné osoby, při němž tato odměna může být mimoto hrazena státem v případě finanční tísně této osoby, pokud jsou tyto služby poskytovány za úplatu, poskytovatel z nich získává pravidelný příjem a celková výše odměny za tuto činnost je určena podle kritérií, jejichž cílem je zajistit pokrytí provozních nákladů, které vznikají tomuto poskytovateli.

2) Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že „poskytnutí služeb úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ představuje poskytování služeb uskutečované ve prospěch zletilých nesvéprávných osob, jejichž úelem je chránit je při úkonech v občanském životě, a že není vyloučeno, že advokát poskytující takové služby sociální povahy může být pro účely činnosti v rámci podniku, který provozuje a v mezích uvedených služeb, uznán za subjekt sociální povahy, avšak takové uznání musí být nutně zaručeno soudním orgánem pouze tehdy, pokud dotyčný členský stát tím, že toto uznání odepřel, překročil meze své posuzovací pravomoci, kterou má v tomto ohledu.

3) Zásada ochrany legitimního očekávání nebrání tomu, aby daňová správa podrobila dani z přidané hodnoty (DPH) která plnění vztahující se k minulému období v situaci, kdy tato správa po několik let přijímala přiznání k DPH osoby povinné k dani, ve kterých nebyly mezi zdanitelnými činnostmi zahrnuty ekonomické činnosti stejné povahy a kdy osoba povinná k dani nemůže získat splatnou DPH od těch, kteří tuto plnění uhradili, jelikož se má za to, že uhrazené odměny již zahrnují tuto DPH.

Podpisy

*– Jednací jazyk: francouzština.