

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 kwietnia 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112 WE – Działalność gospodarcza – Świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) i art. 9 ust. 1 – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. g) – Świadczenie usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną – Usługi świadczone przez adwokata w zakresie zleceń w ramach systemów ochrony ubezpieczonych osób pełnoletnich – Podmiot uznany za mający charakter społeczny

W sprawie C-846/19

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal d'arrondissement (sąd okręgowy, Luksemburg) postanowieniem z dnia 20 listopada 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 listopada 2019 r., w postępowaniu:

EQ

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes izby, N. Wahl, F. Biltgen, L.S. Rossi i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu luksemburskiego – C. Schiltz i T. Uri, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo R. Lyal i N. Gossement, a następnie R. Lyal, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 stycznia 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 i art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego

systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy EQ a administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA [organem ds. rejestracji, majątku publicznego i VAT, Luksemburg, zwanym dalej „luksemburskim organem podatkowym”] w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) usług świadczonych przez adwokata w zakresie zleceń w ramach systemów ochrony ubezpieczonych osób pełnoletnich, które zostały mu powierzone przez właściwy organ sądowy na podstawie ustawy.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Zgodnie z art. 24 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

6 Artykuł 25 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie;

b) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa”.

7 Zgodnie z art. 73 rzeczowej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub której dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z

cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

8 Artyku? 131 wspomnianej dyrektywy, b?d?cy jedynym artyku?em rozdzia?u 1 zatytu?owanego „Przepisy ogólne” tytu?u IX tej dyrektywy, zatytu?owanego „Zwolnienia”, stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdzia?ach 2–9 stosuje si? bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?”.

9 Rozdzia? 2 tytu?u IX dyrektywy VAT, zatytu?owany „Zwolnienia dotycz?ce okre?lonych czynno?ci wykonywanych w interesie publicznym”, obejmuje art. 132–134.

10 Na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) owej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

„?wiadczenie us?ug i dostawa towarów ?ci?le zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?, wraz z us?ugami ?wiadczonymi przez domy spokojnej staro?ci, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze spo?ecznym przez dane pa?stwo cz?onkowskie”.

11 Artyku? 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? uzale?ni? przyznanie podmiotom innym ni? podmioty prawa publicznego ka?dego ze zwolnie? przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spe?nienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z nast?puj?cych warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mog? systematycznie d??y? do osi?gni?cia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mog? zosta? rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuacj? lub doskonalenie ?wiadczonych us?ug”.

12 Artyku? 134 dyrektywy VAT przewiduje:

„Dostawa towarów ani ?wiadczenie us?ug nie korzystaj? ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), w nast?puj?cych przypadkach:

a) gdy nie s? one niezb?dne do dokonywania transakcji podlegaj?cych zwolnieniu;

b) gdy ich g?ównym celem jest osi?gni?cie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji b?d?cych w bezpo?redniej konkurencji z dzia?alno?ci? przedsi?biorstw komercyjnych podlegaj?cych VAT”.

Prawo luksemburskie

13 Artyku? 4 ust. 1 loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od warto?ci dodanej), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”), stanowi:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba samodzielnie i regularnie wykonuj?ca czynno?ci w ramach jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej, bez wzgl?du na cel, rezultaty czy te? miejsce takiej dzia?alno?ci. [...]”.

14 Artyku? 5 ustawy o VAT przewiduje:

„Dzia?alno?? gospodarcza obejmuje wszelk? dzia?alno?? maj?c? na celu uzyskanie dochodów, w

szczególnie ci działają?? producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą, wykonywaniem wolnych zawodów oraz działalnością związaną z wykorzystywaniem majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu”.

15 Artykuł 15 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„1. »«władzanie usług» oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów ani wewnątrzwspólnotowego nabycia lub przywozu towarów.

Transakcja ta może polegać na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych, na zobowiązaniu do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji oraz na «władzaniu usług z mocy prawa lub na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu.

[...]”.

16 Zgodnie z brzmieniem art. 44 ust. 1 lit. o) ustawy o VAT:

„W granicach i na warunkach, które zostaną ustanowione w drodze rozporządzenia wielkosiłowego, od [VAT] zwolnione są:

[...]

o) usługi i dostawy towarów ściśle związane z zabezpieczeniem społecznym, pomocą społeczną lub zdrowiem publicznym, realizowane przez podmioty prawa publicznego, fundusze wspólnego inwestowania, podmioty publiczne lub podmioty pożytku publicznego, domy opieki, domy spokojnej starości, oddziały gerontologii lub geriatrii, organizacje szpitalne lub organizacje charytatywne oraz przez inne podobne instytucje sektora prywatnego, których społeczny charakter jest uznany przez właściwe organy publiczne;

[...]”.

17 Artykuł 3 rozporządzenia wielkosiłowego z dnia 23 grudnia 1982 r. ustanawiającego warunki wyznaczenia przedstawiciela sprawującego opiekę stanowi:

„Sąd opiekuńczy może w drodze postanowienia z uzasadnieniem przyznać przedstawicielowi sprawującemu opiekę wynagrodzenie, którego wysokość lub sposób obliczania ustala się przy uwzględnieniu sytuacji majątkowej osoby ubezpieczonej.

Wynagrodzenie to składa się albo z określonej kwoty, albo z udziału w dochodach osoby ubezpieczonej, albo z honorarium w wysokości określonej w zależności od wykonywanych obowiązków.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 EQ jest adwokatem wpisanym na listę adwokatów prowadzoną przez izbę adwokatów w Luksemburgu (Luksemburg) od 1994 r. Od 2004 r. wykonuje działalność w zakresie reprezentacji osób pełnoletnich, jako pełnomocnik, kurator i przedstawiciel sprawujący opiekę.

19 Na podstawie decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu VAT z dnia 19 stycznia 2018 r., dotyczących lat 2014 i 2015, utrzymanych w mocy decyzji w

przedmiocie odwołania z dnia 4 czerwca 2018 r., luksemburski organ podatkowy ustalił z urzędu kwoty VAT należne od EQ w odniesieniu do rzeczonych lat, wychodząc z założenia, że wspomniana działalność w zakresie reprezentacji stanowiła świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT.

20 EQ wniosł do sądu odsyłającego skargę o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 4 czerwca 2018 r., podnosząc w szczególności, że działalność, którą prowadzi w spornym okresie w dziedzinie ochrony pełnoletnich, nie stanowiła działalności gospodarczej, że działalność ta byłaby w każdym wypadku zwolniona z VAT na mocy przepisu krajowego transponującego art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT oraz że luksemburski organ podatkowy przyznał, iż w okresie od 2004 r. do 2013 r. działalność ta nie podlegała VAT, w związku z czym opodatkowanie VAT za lata 2014 i 2015 stanowi naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

21 Ponadto EQ utrzymuje, że stanowisko luksemburskiego organu podatkowego jest sprzeczne ze stanowiskiem ministère de la Justice (ministerstwa sprawiedliwości, Luksemburg), które ponosi odpowiedzialność za zapłatę wynagrodzenia pełnomocnikom, którym powierzono zadania w zakresie ochrony osób pełnoletnich, jeżeli są one niewspółmierne, zgodnie z którym, płatności otrzymane z tego tytułu nie podlegają VAT.

22 Luksemburski organ podatkowy kwestionuje te argumenty. W tym względzie podnosi on, po pierwsze, że usługi świadczone przez EQ w dziedzinie ochrony osób pełnoletnich stanowiła działalność gospodarcza, ponieważ EQ wykonuje te usługi w ramach swojej działalności zawodowej adwokata i uzyskuje z tego tytułu znaczne dochody. Po drugie, w okolicznościach niniejszej sprawy usługi te nie mogły być zwolnione z opodatkowania na podstawie przepisu krajowego transponującego art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, ponieważ na przewidziane w nim zwolnienie nie może powoływać się osoba wykonująca zawód adwokata, która nie spełnia warunku posiadania statusu podmiotu o charakterze społecznym.

23 Sąd odsyłający wyjaśnia, że potrzeby ubezpieczonych osób pełnoletnich, to znaczy osób dotkniętych zaburzeniami zdolności umysłowych wskutek choroby, niepełnosprawności lub osłabienia spowodowanego wiekiem są zaspokajane za pomocą różnych systemów ochrony, w tym opieki i kurateli, umożliwiających doradztwo, sprawowanie nadzoru, a nawet reprezentowanie tych osób w zakresie czynności cywilnoprawnych i przyznające osobom trzecim uprawnienia w ramach zarządzania sprawami tych osób oraz ich reprezentacji. Ustanowienie tych systemów ochrony może prowadzić do wyznaczenia specjalnego pełnomocnika przez sąd opiekuńczy do czasu podjęcia decyzji w sprawie systemu ochrony, który ma zostać ustanowiony, a także przedstawiciela ad hoc w przypadku konfliktu interesów. W praktyce kuratorzy, przedstawiciele sprawujący opiekę, specjaliści przedstawiciele i przedstawiciele ad hoc są wybierani w szczególności spośród członków rodziny, ale także wśród innych osób, takich jak adwokaci.

24 Sąd ten wyjaśnia po pierwsze, w odniesieniu do kwestii, czy sporna działalność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT wykonywaną odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, że wynagrodzenia, o których mowa w art. 3 règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (rozporządzenia wielkoksiążkowego z dnia 23 grudnia 1982 r. ustanawiającego warunki wyznaczenia przedstawiciela sprawującego opiekę), oznaczają świadczenie pieniężne wypłacane w związku z tą działalnością.

25 Niemniej jednak, mimo że usługi świadczone w niniejszej sprawie są podobne pod każdym względem do działalności gospodarczej, sąd odsyłający zastanawia się, po pierwsze, nad zakresem oceny w orzecznictwie Trybunału (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 32), zgodnie z

którym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. W dziedzinie ochrony osób pełnoletnich istnieje bowiem trójstronny stosunek prawny pomiędzy usługodawcą, usługobiorcą, czyli osobą pełnoletnią, nad którą sprawowana jest opieka, a organem sądowym, który powierzy temu usługodawcy zadanie sprawowania opieki. Okoliczność, że w przypadku z tego stanu majątkowego osoby pełnoletniej, nad którą sprawowana jest opieka, wynagrodzenie usługodawcy pokrywa państwo, mogłoby również mieć znaczenie w tym względzie.

26 Po drugie, jeżeli chodzi o wysokość wynagrodzenia, o ile z orzecznictwa Trybunału wynika, że bez znaczenia jest to, czy transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej od kosztu produkcji, o tyle z tego orzecznictwa wydaje się ponadto wynikać, że wynagrodzenie powinno być określone z góry i pokrywać koszty działania dla usługodawcy (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38). W niniejszej sprawie wynagrodzenie usługodawcy jest ustalane przez właściwy sąd odrębnie dla każdego przypadku w zależności od sytuacji majątkowej odbiorcy usług, w związku z czym wynagrodzenie to nie jest określone z góry i niekoniecznie w każdym okolicznościach pokrywa ono koszty działania poniesione przez tego usługodawcę.

27 Następnie, co się tyczy kwestii, czy sporna działalność jest zwolniona z VAT, sąd odsyłający powinien zbadać, po pierwsze, czy działalność ta wchodzi w zakres pojęcia „opieki i pomocy społecznej” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a po drugie, czy EQ może zostać objęty zakresem pojęcia „podmiot[ów] uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu, oraz według jakiej procedury i przez jaki organ.

28 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się nad zastosowaniem w okolicznościach niniejszej sprawy zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Podnosi on w tym kontekście w szczególności, że w przypadku gdy luksemburski organ podatkowy zasygnalizował podatnikowi po dokonaniu odnośnych transakcji, że ma zamiar odejść od swojego wcześniejszego stanowiska, polegającego na nieobjęciu tych transakcji VAT, podatnik znalazł się w sytuacji, w której nie mógł zafakturować VAT względem usługobiorcy. Podatnik został zatem zobowiązany wypłacić kwoty dochodzone przez państwo z tytułu VAT ze swoich własnych środków.

29 W tych okolicznościach tribunal d'arrondissement (sąd okręgowy, Luksemburg) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono świadczenie usług w ramach stosunku trójstronnego, w którym usługodawca otrzymuje zlecenie na te usługi od podmiotu, który nie jest tożsamy z usługobiorcą, czy też świadczenie takich usług jest z tego pojęcia wyłączone?

2) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze zmienia się w zależności od tego, czy usługi są świadczone w ramach zadań powierzonych przez niezależny organ sądowy?

3) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze zmienia się w zależności od tego, czy wynagrodzenie usługodawcy jest pokrywane przez odbiorcę usług, czy też jest ono ponoszone przez państwo, w którym działa podmiot zlecający usługodawcy wykonanie tych usług?

4) Czy pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono świadczenie usług, w przypadku gdy

wynagrodzenie usługodawcy nie jest wymagane przepisami prawnymi, a jego wielkość, jeżeli zostanie przyznane, [...] podlega ocenie dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, [...] jest zawsze uzależniona od sytuacji majątkowej odbiorcy usług i [...] jest obliczana na podstawie ryczałtu, bądź udziału w dochodach odbiorcy usług, albo, w zależności od wykonanych usług, czy też świadczenie takich usług jest z tego pojęcia wyłączone?

5) Czy pojęcie »świadczenia usług i dostawy towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono świadczenia wykonywane w ramach systemu ochrony osób niepełnych ustanowionego w ustawie i podlegającego kontroli niezależnego organu sądowego, czy też świadczenie takich usług jest z tego pojęcia wyłączone?

6) Czy pojęcie »podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT], należy interpretować w ten sposób, że dla celów uznania, że podmiot ma charakter społeczny, nakłada ono określone wymogi w odniesieniu do formy działalności usługodawcy, bądź w odniesieniu do celu zarobkowego lub niezarobkowego działalności usługodawcy, czy też bardziej ogólnie, ogranicza poprzez inne kryteria lub warunki zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g), lub czy samo wykonywanie usług »ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną« jest wystarczające, aby nadać odnośnemu podmiotowi charakter społeczny?

7) Czy pojęcie »podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT], należy interpretować w ten sposób, że wymaga ono procesu uznawania opierającego się na wcześniej ustalonej procedurze i kryteriach, czy też organ sądowy może dokonać w razie potrzeby uznania ad hoc w każdym poszczególnym przypadku?

8) Czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w rozumieniu orzecznictwa Trybunału [...] umożliwia organowi zobowiązanemu do pobrania VAT zadanie od podatnika VAT zapłaty VAT dotyczącego transakcji gospodarczych dokonanych w okresie, który upłynął w chwili wydania decyzji podatkowej przez ten organ, po tym, jak organ ten akceptował przez dłuższy czas poprzedzające ten okres deklaracje VAT wspomnianego podatnika niewłaściwie transakcji gospodarczych tego rodzaju do transakcji podlegających opodatkowaniu? Czy ta możliwość dla organu zajmującego się poborem VAT jest ograniczona pewnymi warunkami?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do czwartego

30 Poprzez pytania od pierwszego do czwartego, które należy rozpatrzyć kolejnie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi na rzecz ubezpieczonych osób niepełnych mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych, których świadczenie zostało powierzone usługodawcy przez organ sądowy na podstawie ustawy, a wynagrodzenie z tego tytułu zostało ustalone przez ten organ w sposób ryczałtowy lub na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem w szczególności sytuacji finansowej osoby ubezpieczonej, przy czym wynagrodzenie to może zostać pokryte przez państwo w przypadku złego stanu majątkowego wspomnianej osoby, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu rzeczzonego przepisu.

31 Należy przypomnieć, że o ile dyrektywa VAT zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania VAT, o tyle podatkiem tym jest objęta wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-7449/19, EU:C:2020:1038, pkt 24 i przytoczone

tam orzecznictwo).

32 W tym względzie Trybunał wyjaśni, że działanie można uznać za działanie gospodarcze w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 21).

33 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlegają między innymi odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. Ponadto stosownie do art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działanie gospodarcze (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 21).

34 Należy zatem ustalić w pierwszej kolejności, czy działanie taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, którą sąd odsyłający zakwalifikował jako świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, jest wykonywana odpłatnie, jak wymaga tego ten przepis.

35 O ile ostatecznie do sądu odsyłającego należy dokonanie tej oceny, o tyle jednak Trybunał może dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek interpretacyjnych opartych na prawie Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, pkt 27).

36 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako odpłatnej transakcji zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 32).

37 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że EQ rzeczywiście otrzyma płatności w ramach wykonywania powierzonych mu zleceń w zakresie zarządzania i reprezentacji.

38 Jednakże sąd ten zauważa, po pierwsze, że świadczenie tych usług zostało powierzone EQ nie przez ich odbiorców, lecz przez właściwy organ na podstawie przepisów mających na celu ochronę ubezpieczonych osób pełnoletnich w zakresie czynności cywilnoprawnych.

39 Tymczasem Trybunał orzekł już, że fakt, iż działanie, o której mowa, polega na wykonywaniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w celu leżącym w interesie ogólnym, jest bez znaczenia dla oceny, czy działanie ta stanowi odpłatne świadczenie usług (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 42). Artykuł 25 lit. c) dyrektywy VAT wyraźnie stanowi, że świadczenie usług może polegać na świadczeniu usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa.

40 Co się tyczy, po drugie, znaczenia w tym kontekście okoliczności polegającej na tym, że w przypadku tej sytuacji majątkowej odbiorców rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług, ich wynagrodzenie może zostać pokryte przez państwo, należy przypomnieć, że aby świadczenie usług mogło być uznane za „odpłatne” w rozumieniu tej dyrektywy, nie wymaga ona, jak wynika to również z art. 73 tej dyrektywy, aby świadczenie wzajemne za taką usługę było uzyskane

bezporednio od jej odbiorcy. świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2014 r., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 34).

41 Po trzecie, co się tyczy zasad ustalania wynagrodzenia za świadczenie usług takich jak te świadczone przez EQ, z wyjątkiem przedstawionych przez sąd odsyłający, a także z odpowiedzi pisemnych złożonych przez EQ i rzecznik luksemburski w odpowiedzi na pytania zadane w tym przedmiocie przez Trybunał, których zasadność sąd ten powinien zweryfikować, wynika, że wynagrodzenie to jest ustalane na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem sytuacji finansowej osoby ubezpieczonej, przez właściwy organ sądowy na wniosek usługodawcy, który powinien regularnie informować ten organ o swoich transakcjach. Ponadto z powyższego wynika, że wynagrodzenie to składa się, ogólnie rzecz biorąc, ze zryczałtowanej miesięcznej kwoty z tytułu biurowego zarządzania biurowymi sprawami osoby ubezpieczonej, i ewentualnie z kwoty z tytułu świadczeń dodatkowych, określonej co do zasady w oparciu o stawki godzinowe, przy czym przyznane w ten sposób wynagrodzenie nie odpowiada we wszystkich przypadkach w sposób konieczny rzeczywistej wartości wykonanej usługi.

42 W tym kontekście należy przypomnieć po pierwsze, że okoliczności, iż wynagrodzenie za dane usługi jest wypłacane w formie ryczałtu, nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2014 r., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 37).

43 Po drugie, okoliczności, że transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej lub wyższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji odpłatnej transakcji, ponieważ okoliczności taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Ponadto ustalenie wynagrodzenia w sposób opisany powyżej, które następuje w trakcie prowadzenia przez odnośnego usługodawcę działalności i gdy przedstawia właściwemu organowi sądowemu związane z nią rozliczenia, w żaden sposób nie stoi na przeszkodzie temu, by uznać, że ustalona w ten sposób kwota została ustalona z góry i według ustalonych kryteriów, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, pod warunkiem że sposób ustalenia tego wynagrodzenia jest przewidywalny i może zapewnić, iż usługodawca ten otrzyma co do zasady zapłatę za owe usługi.

45 W świetle powyższego nie wydaje się zatem, aby okoliczności wskazane przez sąd odsyłający budziły jakiegokolwiek wątpliwość, że świadczenie rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług było dokonywane odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

46 Stwierdziwszy powyższe, należy w drugiej kolejności zauważyć, że świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym wchodzi w zakres pojęcia „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

47 Pojęcie „działalności gospodarczej” zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że analiza tej definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania pojęcia „działalności gospodarczej” oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Określona działalność jest więc co do zasady uznawana za gospodarczą,

jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu ustalenia, czy dane świadczenie usług jest wykonywane za wynagrodzeniem, tak że działalność taka należy uznać za działalność gospodarczą, należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich świadczenie to jest realizowane (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 29).

49 W tym względzie, jak wskazał sąd odsyłający, istotnym czynnikiem może być kwestia, czy wysokość rekompensaty jest określona zgodnie z kryteriami gwarantującymi, iż wystarcza ona do pokrycia kosztów działalności usługodawcy (zob. podobnie wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo), jak również, bardziej ogólnie, kwota dochodów oraz inne czynniki, takie jak liczba klientów (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 31).

50 W świetle okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający wydaje się, że działalność prowadzona przez EQ ma charakter stały. Ponadto, jak wynika z pkt 45 niniejszego wyroku, wydaje się również bezsporne, że działalność EQ jest wykonywana za wynagrodzeniem. Sąd odsyłający wyraża jednak wątpliwość w tym względzie związane z faktem, iż usługi świadczone przez tego usługodawcę niekoniecznie są w każdych okolicznościach wynagradzane w sposób gwarantujący pokrycie poniesionych przez niego kosztów działalności.

51 Tymczasem okoliczności, że za każde świadczenie usług, rozpatrywane indywidualnie nie jest wypłacane wynagrodzenie w wysokości odpowiadającej kosztom związanym z tym świadczeniem, nie wystarcza do wykazania, iż cała działalność nie jest wynagradzana według kryteriów gwarantujących pokrycie kosztów działalności usługodawcy.

52 W niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, wydaje się, że sprawa w postępowaniu głównym różni się od spraw, w których zapadły wyroki: z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50); a także z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33), w których stwierdzono brak prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności ze względu na to, że kwoty uiszczane przez odbiorców odnośnych usług miały pokrywać jedynie niewielkie części poniesionych kosztów.

53 W istocie w sprawie w postępowaniu głównym nic nie wskazuje na to, że poziom przychodów, jakie EQ uzyskiwa z działalności, był niewystarczający w stosunku do kosztów prowadzonej przez niego działalności. Ponadto wyniki danej działalności nie mogą same w sobie być decydujące dla celów analizy gospodarczego charakteru planowanej działalności, o której mowa w pkt 48 niniejszego wyroku, gdy analiza ta powinna być przeprowadzona z uwzględnieniem wszystkich okoliczności, w jakich działalność ta jest prowadzona (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 września 1996 r., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 29).

54 W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający, że działalność prowadzona przez EQ nie ma charakteru gospodarczego.

55 W świetle powyższych rozważań na pytania od pierwszego do czwartego należy odpowiedzieć, że art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi na rzecz ubezpieczonych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych, których świadczenie zostało powierzone usługodawcy

przez organ s?dowy na podstawie ustawy, a wynagrodzenie z tego tytu?u zosta?o ustalone przez ten organ w sposób rycza?towy lub na podstawie oceny dokonywanej odr?bnie dla ka?dego przypadku, z uwzgl?dnieniem w szczeg?lno?ci sytuacji finansowej osoby ubezpieczonych, przy czym wynagrodzenie to mo?e zosta? pokryte przez pa?stwo w przypadku z?ego stanu maj?tkowego wspomnianej osoby w?wczas, gdy us?ugi te s? ?wiadczone odp?atnie, a us?ugodawca uzyskuje z tego tytu?u sta?y doch?d i wysoko?? ca?ej rekompensaty jest okre?lona zgodnie z kryteriami gwarantuj?cymi, i? wystarcza ona do pokrycia koszt?w dzia?alno?ci poniesionych przez tego us?ugodawc?, stanowi? dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu rzeczono?ego przepisu.

W przedmiocie pyta? od pi?tego do si?dmego

56 Poprzez pytania od pi?tego do si?dmego, które nale?y rozpatrzy? ?cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e, po pierwsze, us?ugi na rzecz ubezpieczonych os?b pe?noletnich maj?ce na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynno?ci cywilnoprawnych stanowi? „?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zane z opiek? i pomoc? spo?eczn?”, a po drugie, ?e adwokat ?wiadczy?cy takie us?ugi mo?e zosta? uznany, do cel?w prowadzonej przez niego dzia?alno?ci, w rozumieniu dyrektywy VAT, za podmiot o charakterze spo?ecznym.

57 Nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e poj?cia u?yte do okre?lenia zwolnie?, o których mowa w art. 132 dyrektywy VAT, nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y, poniewa? stanowi? odstpstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? VAT jest pobierany od ka?dej us?ugi ?wiadczonej odp?atnie przez podatnika. Jednak?e interpretacja tych poj?? powinna by? zgodna z celami owych zwolnie? oraz spe?nia? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej, na której zasada si? wsp?lny system VAT. Z tego wzgl?du powy?sza zasada ?cis?ej interpretacji nie oznacza, ?e poj?cia u?yte w celu opisanie zwolnie? przewidzianych w tym przepisie nale?y interpretowa? w sposób, który uniemo?liwia?by osi?gni?cie zak?adanych przez nie skutk?w (wyrok z dnia 12 marca 2015 r., „go fair” Zeitarbeit, C?594/13, EU:C:2015:164, pkt 17).

58 Jak wynika z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. g), przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie do ?wiadczenia us?ug i dostaw towar?w, które s? z jednej strony „?ci?le zwi?zane z opiek? i pomoc? spo?eczn?”, a z drugiej strony „dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze spo?ecznym przez dane pa?stwo cz?onkowskie”.

59 W odniesieniu w pierwszej kolejno?ci do przes?anki, zgodnie z któr? ?wiadczenia us?ug musz? by? ?ci?le zwi?zane z opiek? i pomoc? spo?eczn?, nale?y j? interpretowa? w ?wietle art. 134 lit. a) dyrektywy VAT, który wymaga w ka?dym wypadku, aby odno?na dostawa towar?w lub ?wiadczenie us?ug by?y niezb?dne do dokonywania transakcji w zakresie opieki i pomocy spo?ecznej (wyrok z dnia 8 pa?dziernika 2020 r., Finanzamt D, C?657/19, EU:C:2020:811, pkt 31).

60 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, wynika, ?e us?ugi rozpatrywane w post?powaniu g?ównym s? wykonywane na podstawie ró?nych system?w przewidzianych w prawie luksemburskim, maj?cych na celu wspieranie ubezpieczonych os?b pe?noletnich w ramach czynno?ci cywilnoprawnych, przy czym brak zdolno?ci do czynno?ci prawnych tych os?b mo?e zosta? stwierdzony w przypadku zaburze? zdolno?ci umys?owych wskutek choroby, niepe?nosprawno?ci lub os?abienia spowodowanego wiekiem. W ramach tych system?w w?a?ciwy s?d upowa?nia os?b? trzeci? do zarz?dzania sprawami osoby ubezpieczonych oraz, w stosownych przypadkach, reprezentowania jej w zakresie czynno?ci cywilnoprawnych oraz zarz?dzania jej maj?tkiem. W tym celu upowa?nieni mog? by? mi?dzy innymi cz?onkowie rodziny osoby ubezpieczonych, pracownicy spo?eczni,

stowarzyszenia o celu niezarobkowym lub adwokaci.

61 W szczególności z udzielonych przez EQ i przez rz?d luksemburski odpowiedzi na pi?mie na pytania zadane w tym wzgl?dzie przez Trybuna? wynika, ?e w sytuacji gdy adwokat zosta? w ten sposób upowa?niony, jest on zazwyczaj zobowi?zany do ?wiadczenia na rzecz osoby ubezpieczonej ró?norodnych us?ug, streszczonych w pkt 52–57 opinii rzecznika generalnego, które obejmuj? zarówno us?ugi zwi?zane z czynno?ciami cywilnoprawnymi maj?ce na celu zarz?dzanie bie??cymi sprawami i maj?tkiem osoby ubezpieczonej, jak i us?ugi o charakterze prawnym.

62 Mimo ?e dyrektywa VAT nie zawiera ?adnej definicji poj?cia „opieki i pomocy spo?ecznej” u?ytego w szczególności w jej art. 132 ust. 1 lit. g), Trybuna? orzek? ju?, ?e co do zasady ?wiadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagaj?cych pomocy pod wzgl?dem fizycznym i ekonomicznym s? ?ci?le zwi?zane z dzia?aniami na rzecz opieki i pomocy spo?ecznej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 wrze?nia 2002 r., K?gler, C?141/00, EU:C:2002:473, pkt 44).

63 Podobnie za takie us?ugi nale?y równie? uzna? us?ugi ?wiadczone na rzecz osób cierpi?cych na zaburzenia umys?owe i maj?ce na celu ochron? rzeczonych osób w zakresie czynno?ci cywilnoprawnych, w sytuacji gdy osoby te nie s? w stanie samodzielnie ich wykonywa? bez nara?enia si? na ryzyko naruszenia w?asnych interesów finansowych lub innego rodzaju, poniewa? ryzyko to uzasadnia?o w?a?nie stwierdzenie niezdolności do czynno?ci prawnych tych osób.

64 Jak bowiem zauwa?y? w istocie równie? rzecznik generalny w pkt 63 i 64 opinii, w zakresie, w jakim takie ?wiadczenia s?u?? z?agodzeniu takiego ryzyka poprzez umo?liwienie, by konkretne czynno?ci ?ycia codziennego wspomnianych osób, w tym czynno?ci o charakterze finansowym, by?y zarz?dzane z konieczn? ostro?nością, s? one niezb?dne do ochrony tych osób przed dzia?aniami, które mog? wyrz?dzi? im szkod?, a nawet zagrozi? godności ich ?ycia.

65 W konsekwencji us?ugi ?wiadczone na rzecz ubezpieczonych osób pe?noletnich maj?ce na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynno?ci cywilnoprawnych, wchodz? w zakres poj?cia „us?ug ?ci?le zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

66 Natomiast, w przypadku gdy takie us?ugi s? ?wiadczone przez us?ugodawc?, który w ramach upowa?nie?, o których mowa w pkt 60 niniejszego wyroku, wykonuje równie? bardziej ogólne czynno?ci polegaj?ce na udzielaniu pomocy lub doradztwie o charakterze prawnym, finansowym lub innego rodzaju, takie jak te, które mog? by? zwi?zane ze szczególnymi kompetencjami adwokata, doradcy finansowego lub po?rednika w obrocie nieruchomo?ciami, nale?y wskaza?, ?e us?ugi ?wiadczone w ramach takiej dzia?alności s? co do zasady wy??czone z zakresu zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, nawet je?li s? one ?wiadczone w ramach pomocy przyznawanej osobie niezdolnej do czynno?ci prawnych. Bior?c bowiem pod uwag?, ?e zwolnienie to nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y, transakcje takie nie mog? zosta? uznane za niezb?dne i ?ci?le zwi?zane z pomoc? spo?eczną.

67 Stwierdzenie to narzuca si? zreszt? równie? w ?wietle poszanowania zasady neutralności podatkowej, która znajduje szczególny wyraz w art. 134 lit. b) dyrektywy VAT i która sprzeciwia si? odmiennemu traktowaniu w zakresie VAT towarów lub ?wiadczenia us?ug podobnych, a wi?c konkuruj?cych ze sob? (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, pkt 35). Zasada ta zosta?aby naruszona, gdyby us?ugodawcy odpowiedzialni za zlecenia w ramach systemów ochrony, tacy jak us?ugodawcy, których dotyczy post?powanie g?ówne, dokonywali nie tylko transakcji nieroz??cznie zwi?zanych z ochron? osób

ubezwłasnowolnionych, lecz również transakcji podobnych do tych wykonywanych poza takimi zleceniami, przy czym te ostatnie transakcje byłyby zwolnione z VAT tylko z tego powodu, że są realizowane w ramach wykonywania takich zleceń.

68 W drugiej kolejności, w odniesieniu do przesłanki, zgodnie z którą w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku świadczenie usług musi być dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie, jest bezsporne, że EQ, który został wpisany na listę adwokatów prowadzoną przez izbę adwokacką w Luksemburgu, nie jest objęty zakresem pojęcia „podmiotu prawa publicznego”, co oznacza, że mógłby on skorzystać z rozpatrywanego zwolnienia jedynie wtedy, gdyby można go było uznać za „inny podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

69 Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie określa warunków ani też sposobów uznania podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego za podmioty o charakterze społecznym. W związku z powyższym to zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów, jako że państwa członkowskie mają w tym względzie uprawnienia dyskrecjonalne (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 32, 34).

70 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach uznania charakteru społecznego podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, władze krajowe powinny uwzględnić szereg czynników. Wśród tych czynników można wymienić: istnienie szczególnych przepisów, zarówno krajowych, jak i lokalnych, ustawodawczych lub administracyjnych, podatkowych lub z zakresu zabezpieczenia społecznego, interes publiczny wynikający z działania danego podatnika, to, czy inni podatnicy prowadzący tak samo działanie zostali wcześniej uznani, oraz to, czy koszty danych świadczeń są pokrywane ewentualnie w znacznej części przez kasy chorych lub inne instytucje zabezpieczenia społecznego, w szczególności gdy prywatne podmioty gospodarcze mają stosunki umowne z tymi instytucjami (wyrok z dnia 8 października 2020 r., *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 44).

71 Jedynie w przypadku, gdy państwo członkowskie nie przestrzega granic przysługujących mu uprawnień dyskrecjonalnych, podatnik może powołać się na przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zwolnienie w celu sprzeciwienia się uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem. W takim przypadku do sądu krajowego należy ustalenie w świetle wszystkich istotnych okoliczności, czy podatnik jest podmiotem uznanym za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu rzeczzonego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 28, 32), jak wskazał również rzecznik generalny w pkt 114–119 opinii.

72 W niniejszej sprawie, mając na uwadze wątpliwości sądu odsyłającego, należy podkreślić, po pierwsze, że zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie tylko podlega warunkowi dotyczącemu społecznego charakteru danych usług, ale jest ono ponadto ograniczone do usług świadczonych przez podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym, jak przypomniano w pkt 58 niniejszego wyroku. Tymczasem umóliwienie państwom członkowskim zakwalifikowania podmiotów prywatnych mających cele zarobkowe jako podmiotów o charakterze społecznym na tej tylko podstawie, że podmioty te również świadczą usługi o charakterze społecznym, byłoby niezgodne z owym podwójnym wymogiem (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Ordre des barreaux francophones et germanophone i in.*, C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 61, 63).

73 Po drugie, okoliczności, że dany usługodawca jest osobą fizyczną i w ramach prowadzonej

działalności do osiągnięcia zysku, nie rozstrzyga kwestii, czy można go uznać za podmiot mający charakter społeczny na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Trybunał orzekł już bowiem, że pojęcie „podmiotów uznanych za mający charakter społeczny” jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć swym zakresem również podmioty prywatne mające cel zarobkowy, w tym również osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, w zakresie, w jakim te ostatnie również stanowią zindywidualizowane podmioty pełniące określone zadanie (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 1999 r., Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 17, 18; z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 36, 37; a także z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 57).

74 Ponadto z informacji przekazanych Trybunałowi nie wynika, by Wielkie Księstwo Luksemburga powołało się na przewidziane w art. 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT uprawnienie do odmówienia między innymi przyznania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy podmiotom, które systematycznie dążą do osiągnięcia zysków, w związku z czym to państwo członkowskie nie może zaprzeczyć, że podatnik zamierzający uzyskać takie zwolnienie, może dążyć do realizacji takiego celu.

75 Takie ograniczenie zasady nieopodatkowania ma bowiem charakter ewentualny i państwo członkowskie, które nie podjęło niezbyt trudnych w tym celu środków, nie może powołać się na własne zaniechanie, aby odmówić podatnikowi zwolnienia, do którego ma on prawo na podstawie dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 60). Stosowanie tego ograniczenia w tym przypadku mogłoby ponadto naruszać zasadę neutralności podatkowej prowadząc do odmiennego traktowania usług, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy w zakresie VAT, w zależności od tego, czy podmioty je świadczące dążą do osiągnięcia zysku, czy nie (zob. podobnie wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 42).

76 Po trzecie, o ile dla celów uznania usługodawcy za podmiot o charakterze społecznym forma działalności prowadzonej przez usługodawcę nie jest pozbawiona znaczenia, ponieważ nie może ona stać na przeszkodzie zakwalifikowaniu tego usługodawcy jako „podmiotu o charakterze społecznym”, o tyle jednak państwa członkowskie nie mogą odmówić takiego uznania bez dodatkowego zbadania konkretnych okoliczności danego przypadku w celu ustalenia, czy mogłoby one stwierdzić, że działalność prowadzona przez takiego usługodawcę ma charakter społeczny, a zatem w przypadku stwierdzenia społecznego charakteru owych usług i pod warunkiem, że usługodawca ten świadczy usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, bądź one wchodziły w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

77 Co się tyczy konkretnie okoliczności, że w niniejszym przypadku rozpatrywane usługi były świadczone przez adwokata wpisanego na listę adwokatów, należy zauważyć, że Trybunał orzekł co prawda, iż z uwagi na ogół celów i brak stałości ewentualnej działalności w zakresie pomocy społecznej, ogólna kategoria zawodowa adwokatów i zastępców sądowych nie może zostać uznana za mającą charakter społeczny (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 62).

78 Jednakże z orzecznictwa tego nie wynika, że podatnik dokonujący transakcji ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną może w każdych okolicznościach i a priori zostać wyłączone z możliwości uznania go za podmiot o charakterze społecznym z tego tylko powodu, że należy do kategorii zawodowej określonej w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, bez badania kwestii, czy prowadzi on przedsiębiorstwo w warunkach uzasadniających uznanie go za podmiot o charakterze społecznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Takie podejście mogłoby zresztą, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 90 i 95 opinii, stać w sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej.

79 Nawet jeżeli bowiem ogólna kategoria zawodowa adwokatów nie może być uznana za mającą charakter społeczny, to nie jest wykluczone, że w konkretnym przypadku adwokat świadczący usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną prowadzi stałą działalność w zakresie pomocy społecznej i w świetle okoliczności, które należy uwzględnić w celu ustalenia społecznego charakteru prowadzonej przez niego działalności, różni się od innych osób fizycznych lub prawnych świadczących takie usługi jedynie tym, że jest wpisany na listę adwokacką.

80 W takim przypadku sam status adwokata usługodawcy stanowi czysto formalny element, który nie może podważyć społecznego charakteru prowadzonej przez niego działalności.

81 Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, z uwzględnieniem wszystkich innych istotnych okoliczności charakteryzujących zawisły przed nim spór, czy Wielkie Księstwo Luksemburga przekroczyło granice przysługujących mu uprawnień dyskrejonalnych, nie przewidując, że usługodawca znajduje się w sytuacji takiej jak skarżący w postępowaniu głównym, że zostanie uznany, dla celów prowadzenia przez siebie działalności gospodarczej, za podmiot o charakterze społecznym. Jedynie w przypadku, gdyby to państwo członkowskie przekroczyło te granice, sąd odsyłający byłby zobowiązany przyznać takie zwolnienie w odniesieniu do okresu rozpatrywanego w postępowaniu głównym, nie stosując w razie potrzeby przepisów prawa materialnego lub proceduralnego stojących na przeszkodzie temu zwolnieniu.

82 Niemniej jednak, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, należy zauważyć, że – z zastrzeżeniem weryfikacji przez ten sąd – wydaje się, iż niektóre informacje zawarte w aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi mają pewne znaczenie dla celów badania mającego na celu ustalenie, czy skarżący w postępowaniu głównym, mimo posiadania przez niego statusu adwokata, w okresie, którego dotyczy postępowanie główne, prowadzi stałą działalność w zakresie pomocy społecznej.

83 Po pierwsze, można w tym względzie uwzględnić okoliczności, że zainteresowany wykonywał czynności, z których w każdym wypadku czyżby wydaje się mieć charakter społeczny, w zakresie zleceń w ramach różnych systemów ochrony przewidzianych w prawie luksemburskim, które zostały mu powierzone, na podstawie ustawy, przez organ sądowy sprawujący również kontrolę nad ich wykonaniem. Taka okoliczność wskazuje bowiem nie tylko na to, że dany usługodawca jest zobowiązany do wykonywania tych transakcji zgodnie ze szczególnymi przepisami ustawowymi przewidzianymi w tym zakresie w prawie luksemburskim, lecz również, że może on podejmować działania dopiero po podjęciu przez właściwy organ sądowy wyrażonej decyzji w sprawie wyznaczenia osób, którym powierza się świadczenie usług w zakresie opieki i pomocy społecznej.

84 Po drugie, może mieć również znaczenie okoliczność, że wynagrodzenie za odnośne świadczenia jest zawsze ustalane pod kontrolę tego organu sądowego (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 38) i że owo wynagrodzenie może zostać pokryte przez państwo w przypadku tej sytuacji majątkowej

odbiorcy usług.

85 Należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już w przypadku pielęgniarki prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą i powołując się na zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, że aby usługodawca ten mógł zostać uznany za podmiot mający charakter społeczny, państwo członkowskie może co do zasady wymagać, nie wykraczając poza zakres przysługujących mu w tym zakresie uprawnień dyskrecjonalnych, aby koszty opieki takiego podatnika były pokrywane w co najmniej w dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy społecznej (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 10, 35–37).

86 Podobnie nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie uzależniło udzielenie takiego uznania od warunku, by usługodawca podejmował w tym celu pewne czynności proceduralne, ponieważ takie działania mogą umożliwić danym organom sprawdzenie, czy taki usługodawca ma charakter społeczny. Wydaje się jednak, że w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w przepisie krajowym transponującym art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT prawo luksemburskie nie wymaga takich działań, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

87 Stosowanie takich warunków musi jednak pozostawać w zgodzie z zasadą neutralności podatkowej. W sporze w postępowaniu głównym należy zatem zbadać, czy inni podatnicy, w tym stowarzyszenia o celu niezarobkowym, korzystają już z podobnej kwalifikacji w okolicznościach podobnych do okoliczności charakteryzujących sytuację skarżącego w postępowaniu głównym, co do której skarżący w postępowaniu głównym i rząd luksemburski zajęli rozbieżne stanowiska w odpowiedziach na pytanie na pytania Trybunału.

88 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na pytania od piątego do siódmego należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż, po pierwsze, usługi na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich mające na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych stanowią „świadczanie usług cięle związane z opieką i pomocą społeczną”, a po drugie, że nie można wykluczyć, że adwokat świadczący takie usługi z zakresu opieki społecznej może zostać uznany, do celów prowadzonej przez niego działalności, i w granicach tych usług, za podmiot o charakterze społecznym, przy czym jednak kwalifikacji takiej może obowiązkowo dokonać organ sądowy wyjątkowo wówczas, gdy dane państwo członkowskie, odmawiając takiej kwalifikacji, przekroczyło granice przysługujących mu w tym względzie uprawnień dyskrecjonalnych.

W przedmiocie pytania ósmego

89 Poprzez pytanie ósme sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy obejmował VAT niektóre transakcje dokonane w okresie, który już upłynął, w sytuacji gdy organ ten akceptował przez wiele lat deklaracje VAT podatnika niewłączające transakcji tego rodzaju do transakcji podlegających opodatkowaniu i w której podatnik nie jest w stanie odzyskać VAT należnego od podmiotów, które zapłaciły za te transakcje.

90 Należy przypomnieć, że prawo do powoływania się na tę zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysuguje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudzi nadzieje opierające się na udzielonych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, pkt 44).

91 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że luksemburski organ podatkowy, po

przyj?ciu, ?e transakcje dokonane przez EQ od 2004 r. nie podlegaj? opodatkowaniu, zmieni? t? praktyk? w stosunku do EQ w drodze decyzji o ustaleniu wysoko?ci zobowi?zania podatkowego z dnia 19 stycznia 2018 r. w odniesieniu do transakcji dokonanych od 2014 r., ??daj?c zap?aty VAT w odniesieniu do transakcji tego samego rodzaju.

92 Tymczasem sama akceptacja przez luksemburskie organy podatkowe, nawet przez wiele lat, deklaracji VAT sk?adanych przez EQ, które nie w??cza?y kwot dotycz?cych spornych w post?powaniu g?ównym transakcji, nie oznacza, ?e organ ten udzieli? precyzyjnych zapewnie? w przedmiocie niestosowania VAT do tych transakcji, a zatem okoliczno?? ta nie mog?a prowadzi? do powstania po stronie tego podatnika uzasadnionych oczekiwa? co do tego, i? odno?ne transakcje nie podlega?y opodatkowaniu.

93 Co si? tyczy ponadto sytuacji przywo?anej przez s?d odsy?aj?cy, w której us?ugodawca ?wiadczy? us?ugi bez poboru VAT, do którego zap?aty by? zobowi?zany, i w której nie by? on w stanie odzyska? od podmiotów, które zap?aci?y za te us?ugi, wymaganego pó?niej przez organ podatkowy VAT, nale?y uzna?, ?e w przypadku jej zaistnienia, to wynagrodzenie otrzymane z tego tytu?u przez us?ugodawc? zawiera ju? nale?ny podatek VAT, w zwi?zku z czym pobór VAT jest zgodny z podstawow? zasad?, zgodnie z któr? system VAT zmierza do obci??enia podatkiem jedynie ko?cowego konsumenta (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, , C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 34, 42, 43).

94 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, na pytanie ósme nale?y odpowiedzie?, ?e zasada ochrony uzasadnionych oczekiwa? nie sprzeciwia si? temu, aby organ podatkowy obejmowa? VAT niektóre transakcje dokonane w okresie, który ju? up?yn??, w sytuacji gdy organ ten akceptowa? przez wiele lat deklaracje VAT podatnika niew??czaj?ce transakcji tego rodzaju do transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu i w której podatnik nie jest w stanie odzyska? VAT nale?nego od osób, które zap?aci?y za te transakcje, przy czym uznaje si?, ?e wynagrodzenie ju? zap?acone zawiera ju? ów VAT.

W przedmiocie kosztów

95 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?ugi na rzecz ubezpieczonych osób pe?noletnich maj?ce na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynno?ci cywilnoprawnych, których ?wiadczenie zosta?o powierzone us?ugodawcy przez organ s?dowy na podstawie ustawy, a wynagrodzenie z tego tytu?u zosta?o ustalone przez ten organ w sposób rycza?towy lub na podstawie oceny dokonywanej odr?bnie dla ka?dego przypadku, z uwzgl?dnieniem w szczególno?ci sytuacji finansowej osoby ubezpieczonej, przy czym wynagrodzenie to mo?e zosta? pokryte przez pa?stwo w przypadku z?ego stanu maj?tkowego wspomnianej osoby wówczas, gdy us?ugi te s? ?wiadczone odp?atnie, a us?ugodawca uzyskuje z tego tytu?u sta?y dochód i wysoko?? ca?ej rekompensaty, jest okre?lona zgodnie z kryteriami gwarantuj?cymi, i? wystarcza ona do pokrycia kosztów dzia?alno?ci poniesionych przez tego us?ugodawc?, stanowi? dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu rzeczzonego przepisu.**

2) **Artyku? 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e, po pierwsze, us?ugi na rzecz ubezpieczonych osób pe?noletnich maj?ce na celu zapewnienie im ochrony w ramach czynno?ci cywilnoprawnych stanowi? „?wiadczenie**

usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną”, a po drugie, że nie można wykluczyć, iż adwokat świadczący takie usługi z zakresu opieki społecznej może zostać uznany, do celów prowadzonej przez niego działalności, i w granicach tych usług, za podmiot o charakterze społecznym, przy czym jednak kwalifikacji takiej może obowiązkowo dokonać organ sądowy wyłącznie wówczas, gdy dane państwo członkowskie, odmawiając takiej kwalifikacji, przekroczyło granice przysługujących mu w tym względzie uprawnień dyskrecyjnych.

3) Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy obejmował VAT niektóre transakcje dokonane w okresie, który już upłynął, w sytuacji gdy organ ten akceptował przez wiele lat deklaracje VAT podatnika niewłaściwie transakcji tego samego rodzaju do transakcji podlegających opodatkowaniu i w której podatnik nie jest w stanie odzyskać VAT należnego od podmiotów, które zapłaciły za te transakcje, przy czym uznaje się, że wynagrodzenie już zapłacone zawiera już ów VAT.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.