

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

GIOVANNIHO PITRUZZELLY

přednesené dne 14. ledna 2021(1)

Věc C-846/19

EQ

proti

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (obvodní soud, Lucembursko)]

„řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Daň z přidané hodnoty – Pojmy ‚ekonomická činnost‘ a ‚poskytování služeb úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením‘ – Pojem ‚subjekty uznané za subjekty sociální povahy‘ – Povolení k zastupování dospělých osob – Povinnost k DPH“

1. Podléhají služby poskytované advokátem v rámci režimu ochrany nesvéprávných dospělých osob DPH?
2. Jsou tyto služby srovnatelné s „poskytováním služeb úzce souvisejících se sociální péčí“?
3. Může být odborník zapsaný v profesní komoře uznán za „subjekt sociální povahy“ a v jakých mezích?
4. To jsou hlavní otázky, které jsou základem nyní projednávané věci předložené v souvislosti se sporem mezi EQ a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Správa daní z převodu majetku, majetkových daní a DPH, Lucembursko; dále jen „daňová správa“).
5. Soudní dvůr je v zásadě vyzván, aby rozhodl o rozšíření výše uvedených pojmů obsažených v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112/ES(2) (dále jen „směrnice o DPH“) a o mezích prostoru pro uvážení členských států při zavádění dalších podmínek k podmínkám stanoveným touto směrnicí.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

6. 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; [...]

7. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH platí, že:

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

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka 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 ní.“

8. Článek 131 směrnice o DPH 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 uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

Kapitola 2 hlavy IX směrnice o DPH je nadepsána „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“. Tato kapitola obsahuje články 132 až 134.

9. Podle čl. 132 odst. 1 písm. g) uvedené směrnice musí členské státy osvobodit od daně tato plnění:

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

B. Lucemburské právo

10. Článek 4 odst. 1 zákona ze dne 12. února 1979 o DPH (dále jen „zákon o DPH“), ve znění použitelném na skutkové okolnosti v původním řízení, stanoví:

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

11. Článek 5 zákona o DPH stanoví následující:

„Ekonomickou činností se rozumí jakákoliv 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 získání trvalého příjmu z ní“.

12. Podle čl. 44 odst. 1 písm. o) zákona o DPH:

„1. Od daně z přidané hodnoty jsou v rozsahu a za podmínek, které stanoví nařízení velkovévodství, 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, gerontologie nebo geriatricie, nemocnicemi nebo charitativními organizacemi a jinými obdobnými institucemi ze soukromého sektoru, jejichž sociální povaha je uznána příslušnými orgány veřejné správy;

[...]“.

13. Podmínky provádění § 44 odst. 1 zákona o DPH ve znění pozdějších předpisů byly definovány nařízením velkovévodství ze dne 23. prosince 1981 (dále jen „nařízení velkovévodství“), jehož § 3 zní následovně:

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

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

II. Skutkový stav, povodní řízení a předložené otázky

14. EQ je advokátem zapsaným v advokátní komoře v Lucemburku, který od roku 1994 a od roku 2004 vykonává pověření ve věcech týkajících se režimu ochrany nesvéprávných dospělých osob, zejména jako zákonný zástupce nebo opatrovník.

15. Do roku 2013 považovala daňová správa uvedenou činnost za činnost nepodléhající DPH.

16. Dvěma daňovými výměry DPH ze dne 19. ledna 2018, které se týkají let 2014 a 2015, daňová správa uložila EQ zaplacení DPH za činnost spočívající v zastupování nesvéprávných dospělých osob v těchto letech. Tímto způsobem se daňová správa rozhodla poprvé podrobit DPH výše uvedené činnosti spočívající v zastupování.

17. Rozhodnutím ze dne 4. března 2018 zamítla daňová správa odvolání podané ze strany EQ proti oběma daňovým výměrám.

18. Následně EQ podal u předkládajícího soudu tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (obvodní soud, Lucembursko) žalobu na neplatnost rozhodnutí ze dne 4. března 2018.

19. EQ má za to, že předemtná plnění nejsou ekonomickými činnostmi podléhajícími DPH, neboť plní sociální funkci.

20. Podle jeho názoru byly tyto činnosti osvobozeny od DPH podle vnitrostátního ustanovení provádějícího § 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, tedy § 44 odst. 1 písm. o) lucemburského zákona o DPH, který uznává osvobození od DPH při poskytování služeb úzce souvisejících s bezpečností a sociální pomocí uskutečňovaných organizacemi, jejichž sociální povahu uznávají příslušné orgány veřejné správy.

21. EQ namítá, že v letech 2004 až 2013 tyto činnosti nepodléhaly DPH, takže jejich podřízení DPH za roky 2014 a 2015 představuje porušení zásady legitimního očekávání.

22. Předkládající soud uvádí, že lucemburské právo stanoví různé režimy ochrany

nesvéprávných dospělých osob. Zavedení těchto režimů ochrany může mít za následek jmenování zvláštního zástupce opatrovnickým soudem do doby, než bude rozhodnuto o zavedení režimu ochrany, jakož i *ad hoc* zástupce v případě stětu zájmů.

23. Předkládající soud se především táže, zda účinnost ochrany v rámci ochrany dospělých osob, prováděná za úplatu, představuje ekonomickou účinnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.

24. Pokud jde o výši odměny, aťkoli z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je irelevantní, že se hospodářská transakce provádí za cenu nižší, než je cena nákladů, musí být odměna stanovena předem a musí pokrývat provozní náklady poskytovatele služeb(3). V tomto případě je odměna stanovena případ od případu příslušným soudem, vždy na základě finanční situace oprávněné osoby, odměna tedy není stanovena předem a nutná za všech okolností nezaručuje pokrytí nákladů vzniklých poskytovateli služeb.

25. Dále se předkládající soud táže, zda se na účinnost ochrany nesvéprávných dospělých osob vztahuje osvobození od DPH, a zda tedy výše uvedená účinnost představuje „poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, a zda může advokát, který ji uskutečňuje, spadat pod pojem „subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve smyslu tohoto ustanovení. V tomto ohledu zaujímá EQ postoj, který zohledňuje povahu vykonávané účinnosti bez ohledu na právní postavení poskytovatele služeb, zatímco daňová správa tvrdí, že jeho právní postavení je nutné zohlednit a – aniž by to výslovně uvedla – vyloučit poskytovatele, kteří poskytují služby za účelem zisku.

26. Předkládající soud rovněž žádá o objasnění pojmu „uznání“ sociální povahy dotyčného subjektu. Směrnice pouze odkazuje na uznání „dotyčným členským státem“, avšak nijak neupřesňuje postup uznávání ani orgán, který je k němu příslušný. S ohledem na skutkové okolnosti projednávané věci vyvstává otázka, zda tímto orgánem může být soud a zda lze uznání provádět v každém případě zvlášť.

27. Konečně se předkládající soud táže na použitelnost zásady ochrany legitimního očekávání v projednávané věci. Předkládající soud poukazuje na to, že DPH není daní splatnou osobou povinnou k dani, ale konečným spotřebitelem. Pokud – jako v projednávané věci – daňová správa odpovědná za výběr DPH informuje osobu povinnou k dani, po uskutečnění dotčených plnění, že má v úmyslu odchýlit se od svého předchozího stanoviska spočívajícího v nepodřízení těchto plnění DPH, nachází se osoba povinná k dani v situaci, kdy není schopna útovat DPH příjemci těchto služeb, přestože ji musí vrátit státu. Osoba povinná k dani je tedy povinna odeříst částky požadované státem jako DPH od svých vlastních prostředků, což porušuje zásadu daňové neutrality DPH.

28. V této souvislosti přerušil tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (obvodní soud, Lucembursko) řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být pojem ‚ekonomická účinnost‘ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v rámci trojstranného vztahu, ve kterém 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 povolení 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 poskytla poskytovatele služeb jejich poskytováním?

4) Musí být pojem ‚ekonomická činnost‘ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v případě, kdy není ze zákona povinné poskytnout poskytovateli služeb odměnu a kdy výše této odměny, byla-li poskytnuta, a) je založena na posouzení prováděném v každém jednotlivém případě zvlášť, b) vždy závisí na finanční situaci příjemce služeb a c) určuje se buď jako paušální odměna, nebo jako procentní podíl z 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 Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že zahrnuje, nebo že do něj naopak nespadá poskytnutí služeb v rámci režimu ochrany (nesvéprávných) dospělých osob, který je upraven zákonem a podléhá přezkumu ze strany nezávislého soudu?

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

7) Musí být pojem ‚subjekty [uznané] za subjekty sociální povahy‘ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že vyžaduje, aby byl proces uznávání založen na předem stanoveném řízení a kritériích, nebo je přípustné uznání *ad hoc* prováděné v každém jednotlivém případě zvlášť, případně soudem?

8) Připouští zásada legitimního očekávání, jak je vykládána v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, 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 vyhodnocení 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?

III. Právní analýza

29. Úelem předběžných otázek je v zásadě určit, zda činnosti vykonávané advokátem jako zmocněncem, zákonným zástupcem a opatrovníkem nesvéprávných dospělých osob podléhají zdanění DPH nebo jsou od něj osvobozeny.

30. Jak navrhuje Komise, těchto osm předběžných otázek lze rozdělit do tří skupin:

A) první čtyři se týkají pojmu ‚ekonomická činnost‘, zejména zda výše uvedené činnosti spadají pod pojem ekonomická činnost podle čl. 9 odst. 1 ve spojení s čl. 2 odst. 1 písm. c)

směrnice o DPH;

B) pátá až sedmá otázka se týká rozsahu působnosti osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, zejména zda jsou tyto činnosti osvobozeny od daně jakožto „poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“, a zda lze advokáta, který je vykonává, považovat za „subjekt, který dotyčné členské státy uznávají za subjekt sociální povahy ve smyslu tohoto ustanovení“;

C) cílem poslední předběžné otázky je objasnit, zda zásada ochrany legitimního očekávání vylučuje, aby takové činnosti podléhaly DPH v případě, že daňové orgány v minulosti a po dlouhou dobu uznávaly, že tyto činnosti nepodléhají DPH.

31. Toto stanovisko, jak požadoval Soudní dvůr, se zaměřuje na pátou až sedmou otázku, které jsou seskupené v písmenu B a týkají se rozsahu osvobození od daně pro služby úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením. Bude tedy předpokládána ekonomická povaha služeb podle kritérií uvedených v čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, která je předmětem otázek seskupených v písmenu A.

32. Nejprve uvádím, že pozornost věnovaná dotčeným otázkám jde nad rámec této věci, jelikož Soudní dvůr v současné době projednává další žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou v téže oblasti předložil Verwaltungsgerichtshof (správní soud, Rakousko) a která se týká jediné předběžné otázky, jež se do značné míry překrývá s otázkami skupiny B(4).

33. Také v případě C-1/20 je žalobcem advokát, kterému soud často přiznává postavení zástupce nesvéprávných dospělých osob. Finanční úřad měl za to, že výnosy plynoucí z činností vykonávaných advokátem jakožto zástupcem podléhají zaplacení DPH. Žalobce podal žalobu k Bundesfinanzgericht (spolkový finanční soud, Rakousko), který žalobu zamítl na základě předpokladu, že profesní kategorii advokátů nelze považovat za subjekt, jehož sociální povaha je uznána.

34. Ze znění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal rakouský soud, však vyplývá řada skutečností, které mohou být užitečné také pro odpovědi na otázky nyníjšího řízení.

35. Zejména je pro účely tohoto stanoviska užitečná okolnost, že „Bundesfinanzhof, když se vyjádřil k otázce činnosti upravené článkem 1896 BGB, srovnatelné v německém právu s činností profesionálního zákonného zástupce, dospěl k závěru, že se mohl dovolávat osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, s výjimkou případu placených služeb poskytovaných advokátem jmenovaným opatrovníkem, který vykonává advokátní činnost v rámci opatrovnictví (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, VR 7/11). Na základě této judikatury přijal německý zákonodárce zvláštní ustanovení o osvobození těchto služeb od daně v § 4 bod 16 písm. k) německého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu)“(5).

36. K zodpovězení předběžných otázek seskupených v písmenu B je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vyžaduje kumulativní splnění dvou podmínek, aby se mohlo uplatnit osvobození od DPH stanovené v tomto ustanovení: poskytování předmětných služeb musí „úzce souviset se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ a musí být poskytovány „veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“(6).

37. Jde tedy o ověření toho, zda činnosti vykonávané advokátem jako zmocněncem, zákonným zástupcem nebo opatrovníkem právně nesvéprávné dospělé osoby spadají do oblasti působnosti osvobození od DPH stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, a tedy toho, zda uvedené činnosti „úzce souvisejí se sociální péčí a sociálním zabezpečením“ a zda

advokáta, který je vykonal, lze považovat za „subjekt, který dotyčné členské státy uznávají za subjekt sociální povahy“.

38. Konkrétně je nutné ověřit, zda je výklad navržený lucemburskou vládou, podle kterého by měl být advokát vykonávající výše uvedené činnosti vyloučen z osvobození od DPH, v souladu s doslovným, systematickým a teleologickým výkladem čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH(7), a zadruhé, zda existuje prostor pro uvážení členských států pro zavedení takového vyloučení pomocí výkladu.

39. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že „pojmy použité k určení osvobození v článku 132 směrnice o DPH je třeba vykládat striktně“(8), jelikož tato osvobození představují odchylku od obecné zásady, podle níž musí být DPH vybírána za každé poskytnutí služby za úplatu uskutečněnou osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

40. Tento striktní výklad ze strany členského státu při provádění směrnice však nemůže jít tak daleko, aby nadměrně ztěžoval uplatňování režimu osvobození od daně do té míry, že by autonomní pojem těchto osvobození od daně zbavil účinku.

41. Z tohoto důvodu je nezbytné odkázat na účel samotného ustanovení.

42. Cílem směrnice o DPH je harmonizovat vnitrostátní právní předpisy za účelem vytvoření společného systému daně z přidané hodnoty, a tedy jednotného základu daně.

43. Výklad pojmů obsažených ve směrnici o DPH musí být tedy v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality týkající se společného systému DPH. Jinými slovy, je třeba se vyhnout tomu, aby výrazy použité k upřesnění osvobození od daně uvedených v uvedeném článku 132 byly vykládány zprůměrně, který by tato osvobození od daně zbavil jejich účinku(9).

44. Cílem zajištění příznivějšího daňového zacházení v oblasti DPH s určitými službami ve veřejném zájmu v sociální oblasti je totiž snížit náklady na tyto služby a zvýšit tak jejich dostupnost jednotlivcům(10).

45. Ze spisu se zdá, především v argumentaci žalobce v původním řízení, že lucemburské ministerstvo spravedlnosti také zastává postoj ve smyslu osvobození služeb sociální péče od DPH, i když jsou poskytovány advokáty, aby se nezvyšovaly veřejné náklady(11).

a) ***K podmínce, že poskytování služeb musí „úzce souviset se sociální péčí a sociálním zabezpečením“***

46. Pojem „úzká souvislost“ tudíž v logice sociální péče, která ji implikuje z důvodu jejích účelů, nevyžaduje zvlášť striktní výklad, a to rovněž z důvodu skutečnosti, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH podléhá další podmínce, tedy aby dotčené služby byly „zásadní“ pro zásahy sociální péče a sociálního zabezpečení podle čl. 134 písm. a) této směrnice(12).

47. Ažkoli pojmy „sociální péče a sociální zabezpečení“ nejsou ve směrnici o DPH definovány, judikatura Soudního dvora při několika příležitostech uznala sociální povahu určitých činností souvisejících s péčí, pomocí a ochranou dospělých osob závislých na péči jiné osoby.

48. V rozsudku Kügler(13) Soudní dvůr stanovil, že služby všeobecné péče a zaopatření v domácnosti poskytované službou ambulantní péče osobám ve stavu fyzické či ekonomické závislosti představují služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice(14).

49. Stejně tak v rozsudku Zimmerman(15) bylo mezi účastníky řízení nesporné, že ambulantní péče poskytovaná odbornou zdravotní sestrou může být považována za „úzce související se sociální péčí a sociálním zabezpečením“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.

50. Dále je třeba uvést, že znění čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH výslovně uvádí služby poskytované domovy důchodců mezi poskytováním služeb a dodáním zboží úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, a proto se na ně vztahuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení. Tuto skutečnost zdůraznil Soudní dvůr v rozsudku Les Jardins de Jouvence(16).

51. Ze spisu vyplývá, že jmenování právního zástupce předpokládá, že dospělá osoba si nemůže samostatně zajistit své vlastní zájmy, protože trpí duševní nemocí nebo mentálním postižením, invalidní senescencí nebo jinou nezpůsobilostí.

52. Pro účely posouzení sociální povahy činnosti vykonávané právním zástupcem, a tedy její úzké souvislosti se sociální péčí, je třeba nejprve zohlednit konkrétní obsah těchto činností. Za tímto účelem jsou obzvláště užitečné písemné odpovědi účastníka řízení na otázku formulovanou Soudním dvorem v této věci.

53. Podle žalobce v původním řízení většina služeb poskytovaných advokáty jmenovanými jako zmocněnci, zákonnými zástupci nebo opatrovníky nesvéprávných dospělých osob spočívá v: 1) návštěvách asistovaných osob v jejich bydlišti s cílem zajistit jejich blahobyt a zjistit jejich potřeby; 2) kontaktech s rodinou, sociálními pracovníky, pracovníky poskytujícími léčbu; 3) volbě místa k bydlení; 4) žádostech o důchody, sociální pomoc; 5) provádění domácí pomoci; 6) platbě faktur, získání náhrady léčebných výloh, podání daňového přiznání, předání peněz na každodenní výdaje.

54. Může se stát, že zmocněnec vykonává také služby právní povahy, aniž by však tyto činnosti byly vyhrazeny výlučně advokátům: vyjednávání, podpis nebo ukončení nájemní smlouvy, prodej movitého nebo nemovitého majetku, pomoc nebo zastoupení dospělé osoby v důchodovém řízení. Podle lucemburského vnitrostátního práva mohou být dokonce jako zmocněnci, zákonní zástupci a opatrovníci jmenováni také blízcí příbuzní příjemce nebo instituce odpovědné za ochranu osob s mentálním nebo fyzickým postižením.

55. Konečně tato pověření mohou zahrnovat služby, které spadají do výlučné pravomoci advokátů, jako je zastupování nesvéprávných osob v právních sporech, ale tento typ služeb je početně nižší.

56. Odpověď, kterou v tomto ohledu poskytla lucemburská vláda, je taková, že podle informací shromážděných lucemburskou advokátní komorou jsou činnosti advokáta v tomto odvětví rozmanité a nespočívají výlučně v každodenním zastoupení, ale „část činnosti advokáta by mohla být kvalifikována jako ‚sociální‘: kontakt se sociálními pracovníky, lékaři, bankami, rodinami. Advokáti musí například často řešit přijetí do péčovatelských domů, žádat o finanční pomoc a zorganizovat stěhování“(17).

57. Nezdá se tedy, že by se odpovědi účastníka řízení na otázku Soudního dvora ohledně konkrétního obsahu činností vykonávaných právním zástupcem podstatně lišily: advokáti

vykonávají více ?inností ve prosp?ch nesvéprávné osoby a ?ást této ?innosti lze kvalifikovat jako „sociální“, dokonce ve výše uvedeném smyslu „úzc související se sociální pé?í“.

58. To, co se ve vylí?ení skute?ností ú?astníky ?ízení liší, je rozsah a pom?r vykonávaných ?inností: u žalobce v p?vodním ?ízení ?innosti „sociální“ povahy p?evažují nad ostatními ?innostmi, u lucemburské vlády p?edstavují „?ást“ n?kolika vykonávaných ?inností.

59. K ur?ení sociální povahy t?chto ?inností zastupování je rovn?ž nutné zohlednit n?které prvky stanovené podrobnými ustanoveními (v projednávané v?ci na?ízení velkovévodství): a) náklady na tato pov??ení, pokud dosp?lá osoba nemá dostate?né finan?ní prost?edky, nese stát; b) odm?na za služby, kterou musí stanovit soud, je zejména p?im??ená p?íjm?m a majetku nesvéprávných osob; c) zástupce podléhá soudnímu p?ezkumu; d) vyplacená náhrada je ?asto paušální ?ástka a málokdy odpovídá poskytnutým službám.

60. Z toho, co vyplývá ze spisu, se zdá, že tyto prvky lze nalézt v projednávané v?ci.

61. Z jednomyslného výkladu prohlášení ú?astník? ?ízení, v?etn? ú?astníka ?ízení z ve?ejného sektoru zastoupeného lucemburskou vládou, lze tedy konstatovat, že ?ást ?inností vykonávaných advokátem, který je zmocn?ncem, zákonným zástupcem nebo opatrovníkem nesvéprávných dosp?lých osob lze považovat za „úzc související se sociální pé?í“, protože souvisí s pé?í o nesvéprávnou osobu a s možnostmi jejího osobního života a má také „zásadní“ povahu pro výkon sociální pé?e ze strany právního zástupce, opatrovníka a zákonného zástupce, nebo? je nezbytná k tomu, aby oprávn?né osob? byly zajiš?ny slušné životní podmínky ve vztahu k jejím mentálním nebo fyzickým postižením(18). Jedná se o ?innosti, které jsou vyjád?ením pot?eby pé?e, pomoci a ochrany osob s mentálním a fyzickým postižením, které by jinak nebyly schopny se o sebe postarat. Lze zmínit zejména volbu, zda umístit osobu do pe?ovatelského domu, který vyhovuje jejím pot?ebám, anebo zda poskytnout domácí pé?i.

62. Jak uznala také lucemburská vláda, koncept „sociální pé?e“ lze totiž také popsat jako pomoc, která umož?uje fyzické osob? d?stojn? p?ežít v okamžicích, kdy pot?ebuje pomoc(19).

63. Správa majetku m?že být (alespo? v n?kterých p?ípadech) funk?ní ?inností zajiš?ující d?stojné p?ežití oprávn?né osoby a její ochrany p?ed takovým nakládáním s majetkem, které je pro ni škodlivé.

64. Na druhé stran? je jist? ohroženo d?stojné p?ežití, pokud konkrétní ?innosti každodenního života, v?etn? ?inností finan?ní povahy, nejsou spravovány s nezbytnou obez?etností.

65. S odkazem na druhou kategorii ?inností vykonávaných advokátem, který je zmocn?ncem, zákonným zástupcem nebo opatrovníkem nesvéprávné dosp?lé osoby, které se týkají výlu?n? povolání advokáta, tyto ?innosti p?edstavují ?ást ?innosti vykonávané advokátem, který je zmocn?ncem, zákonným zástupcem nebo opatrovníkem.

66. Vylučuji, že tyto ?innosti vykonávané advokátem, který je zmocn?ncem, zákonným zástupcem nebo opatrovníkem v postavení profesionála, lze považovat za ?innosti úzc související se sociální pé?í a za nezbytné pro výkon služeb osvobozených od dan?. Jedná se totiž o profesionální ?innosti vyhrazené pouze advokát?m, které jsou vykonávány spíše p?i výkonu svobodného povolání než p?i pln?ní sociální funkce zmocn?nce, zákonného zástupce nebo opatrovníka.

67. K tomu, aby bylo možné posoudit, zda se osvobození od dan? uplatní na advokáta, který vykonává sociální-pe?ovatelské ?innosti, jako jsou ?innosti popsané výše, je t?eba ov??it existenci druhé podmínky stanovené sm?rnicí o DPH (uznání za subjekt sociální povahy ze strany

lenského státu). Podle mého názoru existuje úzká souvislost mezi těmito dvěma podmínkami v tom smyslu, že významná pévaha ěinností sociálně-peovatelské povahy může kvalifikovat samotnou povahu subjektu poskytujícího služby, a to jako ěinnost trvale se zaměřující na sociální oblast, a tudíž zasluhující uznání v tomto smyslu.

68. Jak bude uvedeno níže, podle mého názoru pokud advokát vykonává pěevážně funkce sociální povahy (úzcě související se sociální péří), které se liší od funkcí striktně právních, může se na něj vztahovat osvobození od daně ve vztahu ke službám sociální povahy. Nelze jej samo o sobě vylouřit pouze z důvodu, že se jedná o advokáty.

b) K podmínce týkající se uznání za subjekt sociální povahy ze strany lenského státu

69. ělánek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH neupřesňuje podmínky ani zpřsoby uznávání jiných subjektů než veřejnoprávních za subjekty sociální povahy.

70. V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého lenského státu stanovit pravidla, podle kterých mohou být tyto subjekty takto uznány(20).

71. Konkrétněji, ělánek 132 směrnice o DPH lenským státům umožňuje, aby vázaly osvobození od daně stanovené v odst. 1 písm. g) jiným než veřejnoprávním subjektem na splnění jedné z více podmínek uvedených ve stejném ělánku. Tyto fakultativní podmínky mohou být lenskými státy volně a dodatečně uloženy za účelem přiznání předmětného osvobození od daně(21).

72. Z toho vyplývá, že ěl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH přiznává lenským státům prostor pro uvážení za účelem uznání sociální povahy určitých neveřejnoprávních subjektů(22).

73. Je však třeba připomenout, že ěl. 131 odst. 1 omezuje rozšíření prostoru pro uvážení lenských států tím, že stanoví, že lenské státy mohou zavést další podmínky k podmínkám stanoveným samotnou směrnicí, k „zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.

74. Prostor pro uvážení lenských států při stanovování podmínek pro přístup k osvobození od daně nemůže jít tak daleko, aby změnil definici obsahu osvobození od daně stanovených směrnicí.

75. Účelem výrazu „k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození“ je podle mého názoru umožnit lenským státům, aby zavedly vnitrostátní právní předpisy vhodné k tomu, aby uplatnění osvobození od daně nebylo pro hospodářské subjekty příliš složité, a případně také k racionalizaci způsobů kontroly.

76. Stejně jako účel spořívající v „zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“ zjevně nemůže odkazovat na pouhá subjektivní vyloučení nesouvisející s konkrétní povahou vykonávaných ěinností.

77. V každém případě je ve světle obecných zásad třeba mít za to, že prostor pro uvážení lenských států musí být uplatněn v souladu s unijním právem(23).

78. Pokud osoba povinná k dani popírá uznání nebo napadá neuznání za subjekt sociální povahy ve smyslu ?l. 132 odst. 1) písm. g), p?ísluší vnitrostátním soud?m p?ezkoumat, zda p?íslušné orgány dodržely meze posuzovací pravomoci sv??ené uvedeným ?lánkem p?i uplat?ování unijních zásad, v?etn? zejména zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjád?ena v zásad? da?ové neutrality(24).

79. V projednávané v?ci lucemburská vláda neuznala EQ postavení subjektu sociální povahy ve vztahu k ?innostem, které vykonává jako zmocn?nec, zákonný zástupce a opatrovník, p?i?emž tomu rozumím tak, že p?ekážkou byla jeho kvalifikace advokáta.

80. Soudní dv?r již v p?edchozích rozsudcích vylou?il, že by profesní kategorii advokát? bylo v zásad? možné považovat za subjekt sociální povahy. Podle Soudního dvora ?lenský stát nem?že uplat?ovat sníženou sazbu DPH na poskytování služeb soukromými entitami, které mají za cíl dosahování zisku, a to na základ? pouhého posouzení povahy jejich služeb, a nevzít v úvahu zejména cíle sledované t?mito entitami jako celek a stálost jejich sociálních ?inností; profesní kategorii advokát? a právních zástupc? nelze vzhledem k jejím celkovým cíl?m a vzhledem ke skute?nosti, že její p?ípadná sociální ?innost postrádá stálost, obecn? považovat za kategorii, která má sociální povahu(25).

81. P?i použití stejného argumenta?ního postupu Soudní dv?r rozhodl, že poskytování služeb advokáty v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci není osvobozeno od DPH na základ? ?l. 132 odst. 1 písm. g) sm?rnice o DPH(26).

82. Zdá se však, že taková v?c, jako je projednávaná v?c, má ur?ité zvláštnosti, které by mohly vést ke stanovení toho, že použitelnost osvobození od DPH není *a priori* vylou?ena.

83. Jak lze totiž odvodit z toho, co je uvedeno výše, v souvislosti s typem služeb poskytovaných advokátem v roli zmocn?nce, zákonného zástupce nebo opatrovníka nesvéprávné osoby, alespo? ?ást z t?chto služeb má ur?itý sociální význam, a mohla by tudíž být považována za úzce související s pojmem „sociální pé?e“, jak je up?esn?n výše.

84. Tyto služby totiž nejsou vyhrazeny pouze advokát?m, a naopak nezohled?ují kvalifikaci advokáta u osob, které je poskytují.

85. V tomto ohledu je podle mého názoru t?eba ov??it n?které další podmínky, aby bylo možné situaci podobnou situaci v projednávané v?ci považovat za slu?itelnou s osvobozením od DPH: relevance kvalifikace advokáta u osoby, která vykonává funkce zmocn?nce, zákonného zástupce nebo opatrovníka nesvéprávné osoby, rozsah a stálost sociální ?innosti subjektu žádajícího o osvobození od dan?, a to rovn?ž za ú?elem ov??ení dodržení mezí prostoru pro uvážení ?lenského státu p?i zavád?ní dalších podmínek k podmínkám stanoveným sm?rnicí pro uznání osvobození od dan?.

86. Všechny tyto podmínky bude muset konkrétn? ov??it vnitrostátní soud, ale Soudní dv?r je povinen poskytnout mu parametry pro provedení takového ov??ení v souladu s unijním právem.

87. Pokud by totiž mohla být podmínka úzké souvislosti se sociální pé?í poskytovaných služeb považována za ov??enou, tak to není dosta?ující pro stanovení toho, že je ov??ena také druhá podmínka týkající se uznání, která výslovn? vyžaduje, aby osoba nabízející výše uvedené služby byla uznána za „subjekt sociální povahy“(27).

88. Takto musí být podle mého názoru vykládána judikatura Soudního dvora, která stanoví, že „úmysl zákonodárce Unie omezit možnost uplatn?ní snížené sazby pouze na poskytování služeb

organizacemi splňujícími tento dvojí požadavek by byl přitom zmařen, kdyby členský stát mohl kvalifikovat soukromé entity, které mají za cíl dosahování zisku, jako organizace ve smyslu uvedeného bodu 15 z jediného důvodu, že tyto entity poskytují rovněž služby sociální povahy“(28).

89. Podle mého názoru však platí i opak: úmysl unijního normotvůrce by byl zmařen také, pokud by členský stát odmítl kvalifikovat jako „subjekty sociální povahy“ soukromé subjekty, které aťkoli sledují (omezený) účel zisku, zajišťují sociální služby způsobem prokazujícím stálost jejich sociální činnosti.

90. Nemyslím si totiž, že výše citovaná judikatura Soudního dvora může být vykládána v tom smyslu, že z možnosti osvobození od DPH stanoveného v čl. 132 písm. 1 písm. g) směrnice o DPH a *priori* vylučuje subjekt, který převážně poskytuje služby úzce související se sociální péčí, čímž prokáže stálost své sociální činnosti, pouze z důvodu skutečnosti, že je zapsán v advokátní komoře.

91. A to zaprvé na základě zásady proporcionality, která je součástí obecných zásad unijního práva. Soudní dvůr několikrát připomněl, že prostědky použité k provedení šesté směrnice musí být s to uskutečnit cíle sledované touto právní úpravou a nesmí překročit rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení(29).

92. Nepřiznání osvobození od daní určitému subjektu jen z toho důvodu, že je zapsán v advokátní komoře, by naopak mohlo ohrozit rovnováhu ustanovení unijního práva z důvodu „vylučujícího“ záměru, který je cizí duchu směrnice.

93. Pro účely uplatnění osvobození od daní se zdá být vhodnější zaměřit se spíše na činnost, kterou osoba vykonává, než na povahu této osoby.

94. Zadruhé je třeba zvážit použití zásady daňové neutrality. Skutečnost, že má osoba povinná k dani kvalifikaci advokáta, by neměla vést k odlišnému daňovému zacházení ve srovnání s osobami, na které se, aťkoli v zásadě poskytují stejné služby, vztahuje osvobození od daní, pokud existují osoby nebo sdružení poskytující podobné služby a které byly uznány(30).

95. Takový přístup by se totiž rovnal zaměření se na jméno dotčené osoby povinné k dani, a mohl by se tedy stát etnout se skuteností, že zohlednění ekonomické a obchodní reality je základním kritériem pro uplatnění DPH. Problematické by to mohlo být také s ohledem na zásadu daňové neutrality, která brání tomu, aby se s podobnými hospodářskými transakcemi, které si navzájem konkurují, zacházelo z pohledu DPH rozdílně.

96. Zatěť lze uvést, že dotyčné činnosti advokát nevykonává ani tak na základě své odborné kvalifikace, ale na základě jmenování zmocněncem, zákonným zástupcem nebo opatrovníkem nesvéprávné dospělé osoby ze strany soudu. Soud svěřuje jmenované osobě konkrétní funkci stanovenou zákonem ve prospěch nesvéprávných dospělých osob, která jí uděluje pravomoc/povinnost zastupovat a chránit nesvéprávnou dospělou osobu a vykonávat činnosti s tím související. Kladu si tedy otázku, zda lze osobnost zmocněnce, zákonného zástupce a opatrovníka stanovenou lucemburským právem chápat jako „subjekt uznávaný za subjekt sociální povahy“ z důvodu zvláštního sociálního významu této osobnosti identifikovaného zákonem. V takovém případě by uznání sociální povahy funkce zmocněnce, zákonného zástupce a opatrovníka vyplývalo přímo z vnitrostátního práva, zatímco soudní rozhodnutí o jmenování by se omezovalo na identifikaci osoby, které je funkce přiznána.

97. Konečně, nepřipadá mi zcela přesvědčivé to, co zdůraznila lucemburská vláda a Komise, podle nichž skutečnost, že ziskový úřel je typický pro povolání advokáta, představuje překážku uznání.

98. Pojem „subjekt“ je v zásadě dostatečně široký na to, aby zahrnoval soukromé entity sledující (omezeně) dosažení zisku: skutečnost, že EQ vykonává své činnosti za takovým úřelem, nijak nevylučuje jeho označení za „jiný subjekt, který dotýká činnosti státu uznává za subjekt sociální povahy“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH(31).

99. To platí podle mého názoru za předpokladu, že dosažení zisku je omezeno z následujících důvodů.

100. Nejprve je třeba uvést, že odměnu za služby advokáta může stát zaplatit v případě, že nesvéprávná dospělá osoba nemá dostatečné finanční prostředky.

101. Tato náhrada stanovená na základě nařízení velkovévodství, jak již bylo zmíněno výše, není nikdy stanovena předem, nikdy není automatická, protože podléhá posouzení soudu, a nerozlišováním mezi náklady a službami advokáta se může stát, že zcela nepokryje náklady(32).

102. Tato okolnost může být podle již zmíněné judikatury(33) zahrnuta mezi prvky, které je třeba vzít v úvahu při stanovení, zda dotýká subjekt má sociální povahu, a prokazuje, že činnosti sociální povahy jsou prováděny, i když za protiplnění, na základě jiné logiky, než je logika trhu.

103. Soudní dvůr již upřesnil, že za úřelem uznávání jiných než veřejnoprávních subjektů za subjekty sociální povahy přísluší vnitrostátním orgánům v souladu s unijním právem a pod kontrolou vnitrostátních soudů, aby zohlednily několik skutečností: existenci zvláštních ustanovení, povahu obecného zájmu činností dotýká osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňující stejné činnosti mají již nárok na podobné osvobození od daně, skutečnost, že náklady na dotčené služby případně z velké části nese stát(34).

104. V projednávané věci se mi zdá, že lze nalézt, i když částečně, některé nepřímé prvky, které Soudní dvůr identifikoval pro uznání sociální povahy určitého subjektu: povahu obecného zájmu alespoň u některých činností vykonávaných osobou povinnou k dani, skutečnost, že na ostatní osoby povinné k dani, které vykonávají stejné činnosti, se vztahuje osvobození od daně(35), skutečnost, že alespoň část nákladů na tyto sociálně-pečovatelské služby nese stát, anebo jsou v každém případě, jako v projednávané věci, stanoveny rozhodnutím a podle posouzení soudu. Přirozeně bude na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda jsou tyto podmínky v původním řízení případně skutečně naplněny, avšak s upřesněním, že se jedná o nepřímé skutečnosti, jejichž souběžný výskyt nelze považovat za nezbytný pro účely uznání.

105. Právě proto, že situace, která je předmětem tohoto řízení, nemůže bez dalšího spadat do typické situace, která přiznává nárok na výhodu spočívající v osvobození od daně, je skutečným prvkem, který kvalifikuje postavení subjektu, aby bylo možné jej považovat za „subjekt sociální povahy“, podle mého názoru, jak nepřímo vyplývá z výše uvedené judikatury, stálá sociální činnost.

106. Ažkoli lze tuto okolnost snadno nalézt, pokud má subjekt jako svůj předmět činnosti nebo jediný účel své činnosti služby sociální a pečovatelské povahy, tak je obtížnější, aby se vyskytl (ale nelze jej vyloučit), pokud subjekt vykonává rozmanitější činnost jako odborník a zejména advokát.

107. Mám za to, že v tomto případě, jelikož jak bylo uvedeno nelze *a priori* vyloučit možnost

uznání pouze z důvodu příslušnosti ke konkrétní profesní kategorii, by mělo být kritérium, které by mohlo vnitrostátní orgán vést k uznání, spojeno s kvantitativní prevalencí sociální činnosti nad dalšími činnostmi, které jsou rovněž oprávněny vykonávány.

108. Advokát, stejně jako každý jiný odborník, který převážně vykonává činnosti spočívající ve „službách úzce spojených s péčí a sociálním zabezpečením“, může být podle mého názoru uznán za „subjekt sociální povahy“ i v případě, že zbytkově vykonává činnosti striktně právní povahy, i když nesouvisí se sociálními službami.

109. Odborník by měl v tomto případě dbát na to, aby vedl oddělené účetnictví, které umožní pro účely a pro zdanění DPH odlišit (převládající) činnosti úzce související se sociální péčí, které jsou osvobozené od daně, a ostatní (zbytkové) činnosti, které podléhají DPH(36).

110. S ohledem na výše uvedené přísluší předkládajícímu soudu, aby s přihlédnutím ke všem relevantním prvkům, zejména k těm zmíněným, stanovil, zda vnitrostátní orgány tím, že neuznaly EQ za subjekt sociální povahy, dodržely meze prostoru pro uvážení, který jim poskytuje článek 132 směrnice o DPH.

c) **K možnosti vnitrostátního soudu provést uznání**

111. Nezávazných úvah týkajících se postupu uznávání: lucemburská vláda a podle všeho také Komise tvrdí, že v lucemburském systému nemůže uznání osoby povinné k dani za subjekt sociální povahy provést soud, i když je prokázáno, že lucemburský stát tím, že ve svém vnitrostátním právu nestanovil možnost uznání pro konkrétní osobu povinnou k dani, překročil v tomto ohledu svůj prostor pro uvážení.

112. Ažkoli je pravda, že článek 131 směrnice o DPH ponechává členským státům široký prostor pro uvážení, pokud jde o uznání dotčených subjektů, Soudní dvůr výslovně uvedl, právě pokud jde o výklad této směrnice, že není možné „dovolávat se obecné povahy (uvedené směrnice) nebo rozsahu diskreční pravomoci, kterou tato směrnice ponechává [...] členským státům, za účelem popření jakéhokoli účinku takových ustanovení, která jsou s ohledem na svůj předmět užitečná uplatnitelná v soudním řízení, navzdory skutečnosti, že směrnice nebyla provedena v celém rozsahu“(37).

113. Přísluší především státu, aby definoval tuto podmínku, ale sám Soudní dvůr objasnil, že členský stát, který nepřijal prováděcí opatření stanovená směrnicí, se „nemůže dovolávat svého vlastního opomenutí, aby dačovému poplatníkovi odepřel prospěch z osvobození od daně, kterého se legitimně může domáhat na základě šesté směrnice“(38). Je-li tedy možné jiným způsobem nastolit podmínky pro předmětné uznání, tak zásady unijního právního systému a zejména zásada užitečného účinku směrnic vyžadují, aby dotčeným osobám nebylo bráněno ve výkonu práva stanoveného předmětnou směrnicí.

114. Je třeba připomenout, že z ustálené judikatury(39) vyplývá, že se ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, lze těchto ustanovení dovolávat při neexistenci prováděcích opatření přijatých ve stanovených lhůtách vůči jakýmkoli vnitrostátním předpisům neslučitelným se směrnicí nebo z důvodu, že definují práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu.

115. Soudní dvůr v rozsudku Kügler upřesnil, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH dostatečně přesně a bezpodmínečně uvádí činnosti, na něž se vztahuje osvobození od daně, a je tedy přímo použitelným ustanovením(40).

116. Neexistence konkrétního legislativního uznání dotčených subjektů nemůže být sama o sobě

považována za způsobilou ohrozit právní použitelnost pravidla, ale naopak je třeba ověřit, zda právní řád dotyčného členského státu jinými prostředky neumožňuje i tak nastolit nějakou formu uznání, byť i jen faktickou, sociální povahy subjektu.

117. V rozsahu, v němž členské státy dodržují meze prostoru pro uvážení, který jim přiznává čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, nemohou jednotlivci na základě tohoto ustanovení získat postavení subjektu sociální povahy ve vztahu k dotčenému členskému státu.

118. Přímý účinek dotčeného osvobození od daně uznaný Soudním dvorem⁽⁴¹⁾ má však vést k domněnce, že pokud lucemburský stát překročil meze svého prostoru pro uvážení tím, že v tomto konkrétním případě nestanovil možnost uznání, mohl by předkládající soud v případě potřeby provést takové uznání sám.

119. Z tohoto pohledu, pokud jednotlivec požaduje získání postavení subjektu sociální povahy, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby posoudil, zda příslušné orgány dodržely tyto meze uplatněním zásad stanovených unijním právem, a „aby na základě všech relevantních skutečností posoudil, zda osoba povinná k dani je subjektem uznaným za subjekt sociální povahy ve smyslu uvedeného ustanovení“⁽⁴²⁾.

120. Zde navrhované řešení nerozšiřuje oblast osvobození od daně nad rámec stanovený směrnicí, ale omezuje se na to, aby bylo možné jej přiznat subjektům, které na něj mají podle této směrnice nárok.

IV. Závěry

121. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které Soudnímu dvoru předložil tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (obvodní soud, Lucembursko), vyjmenované pod body 5, 6 a 7 a sjednocené do skupiny B, následovně:

„1) Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že mezi služby úzce související se sociální péčí může zahrnovat služby poskytované v rámci systému ochrany nesvéprávných dospělých osob, který je stanoven zákonem a podléhá kontrole nezávislého soudu; že kvalifikace subjektu uznaného za subjekt sociální povahy může být přiznána advokátovi v rámci režimu ochrany nesvéprávné dospělé osoby, pokud výše uvedená osoba vykonává stálou sociální činnost, a to v tom smyslu, že činnosti sociální povahy významně převládají nad jinými činnostmi; pro účely tohoto uznání není nezbytné řízení o uznávání založené na určitém postupu a na předem stanovených kritériích, ale může nastat případ od případu, případně činnosti soudu, a to v případě, že neuznání vnitrostátním zákonodárcem nebo správními orgány překročí meze prostoru pro uvážení, který směrnice ponechává členským státům.

2) Za tímto účelem přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil, zda činnosti zmocněnce, zákonného zástupce a opatrovníka, které vykonává EQ, úzce souvisí se sociální péčí a zda lze s ohledem na obsah nabízených služeb EQ uznat za subjekt sociální povahy při výkonu služeb zmocněnce, zákonného zástupce a opatrovníka dospělých osob, stejně jako to, zda neuznání ze strany zákonodávce a vnitrostátních správních orgánů překračuje meze prostoru pro uvážení, který směrnice ponechává členským státům.“

1 Původní jazyk: italština.

2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

- 3 Viz rozsudek ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38).
- 4 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (správní soud) dne 3. ledna 2020, B v. Finanzamt Wien (C-1/20).
- 5 V č. C-1/20, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, bod 41. V písemných odpovědích na otázku Soudního dvora, zejména v odpovědi na otázku č. 3, EQ uvádí, že v Belgii nepodléhají advokáti jmenovaní dočasnými opatrovníky nesvéprávných dospělých osob DPH z jejich odměny za tuto činnost, zatímco jí podléhají ve vztahu k jiným službám, které poskytují jako advokáti.
- 6 Viz rozsudky ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 30), ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21), a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34).
- 7 Viz rozsudek ze dne 21. září 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, bod 29 a citovaná judikatura).
- 8 Viz naposledy rozsudek ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28).
- 9 Viz rozsudky ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28), a ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22). V tomto smyslu, opět s odkazem na výklad téhož ustanovení, viz rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 30 a citovaná judikatura). Soudní dvůr uvádí, že aťkoli je nezbytný striktní výklad, neznamená to, že výrazy použité k upřesnění osvobození od daní by měly být vykládány zpřesněně, který by tato osvobození zbavil účinku nebo by tato osvobození učinil téměř nepoužitelnými.
- 10 Viz rozsudky ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29), ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 41), a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 30).
- 11 Viz žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, s. 3 v popisu argumentů žalobce v původním řízení.
- 12 Viz naposledy rozsudek ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 31).
- 13 Viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 61).
- 14 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“). Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena s účinností od 1. ledna 2007 směrnicí o DPH.
- 15 Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 24).
- 16 Viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 42).
- 17 Písemné odpovědi lucemburské vlády, bod 16.

- 18 Viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 54).
- 19 Písemné odpovědi lucemburské vlády, bod 14.
- 20 Viz rozsudky ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 43); ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 32), a ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26 a citovaná judikatura).
- 21 Viz rozsudky ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 33), a ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 27 a citovaná judikatura).
- 22 Viz rozsudek ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 51 a citovaná judikatura).
- 23 Viz rozsudky ze dne 10. září 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, body 54 a 57); a ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, body 51 a 52).
- 24 Viz rozsudky ze dne 10. září 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 56); rozsudek ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, body 52 a 54).
- 25 Viz rozsudek ze dne 17. června 2010, *Komise v. Francie* (C-492/08, EU:C:2010:348, body 45 a 46).
- 26 Viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Conseil des ministres* (C-543/14, EU:C:2016:605, bod 65).
- 27 Viz rozsudky ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 30), ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 21), a ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 34).
- 28 Viz rozsudek ze dne 17. června 2010, *Komise v. Francie* (C-492/08, EU:C:2010:348, bod 44).
- 29 Viz rozsudky ze dne 23. listopadu 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25), a ze dne 26. dubna 2012, *Komise v. Nizozemsko* (C-508/10, EU:C:2012:243, bod 75).
- 30 Viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 49).
- 31 Viz rozsudky ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 39), a ze dne 12. března 2015, „go fair“ *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 27 a citovaná judikatura).
- 32 Viz odpovědi EQ na otázky Soudního dvora, zejména odpověď na první otázku.
- 33 Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a citovaná judikatura).
- 34 Viz rozsudek ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 44); rozsudky ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 35), a ze dne 15.

listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a citovaná judikatura).

35 Tato podmínka je předmětem odlišných prohlášení žalobce v původním řízení a lucemburské vlády v odpovědích na písemné otázky Soudního dvora. Bude tedy úkolem předkládajícího soudu, aby ověřil její případnou existenci.

36 K částečnému osvobození od daní pouze některých činností, a nikoli jiných, viz nedávný (v tom smyslu, že existence služeb jiné povahy nemění povahu osvobození od daní) rozsudek ze dne 20. listopadu 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, body 42 a 43), a rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 54).

37 Viz rozsudek ze dne 19. ledna 1982, Becker (C-8/81, Recueil, s. 53, bod 29).

38 Viz rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 60), a ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32).

39 Viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51 a citovaná judikatura).

40 Viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 53).

41 Viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, body 52 až 61).

42 Viz rozsudek ze dne 8. října 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 45 a citovaná judikatura).