

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

GIOVANNIEGO PITRUZZELLI

przedstawiona w dniu 14 stycznia 2021 r.(1)

Sprawa C-846/19

EQ

przeciwko

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sąd okręgowy, Luksemburg)]

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Podatek od wartości dodanej – Pojęcia działalności gospodarczej i świadczenia usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną – Pojęcie podmiotów uznanych za podmioty o charakterze społecznym – Pełnomocnictwa do reprezentowania osób pełnoletnich – Opodatkowanie VAT

1. Czy usługi świadczone przez adwokata w ramach systemu ochrony ubezpieczonych osób pełnoletnich podlegają opodatkowaniu VAT?
2. Czy usługi te można zrównać ze „świadczeniem usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną”?
3. Czy i w jakim zakresie przedsiębiorca wpisany do rejestru zawodowego może zostać uznany za „podmiot o charakterze społecznym”?
4. Są to główne kwestie leżące u podstaw niniejszej sprawy rozpatrywanej w ramach sporu między EQ a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (luksemburskim organem ds. rejestracji, majątku publicznego i VAT, zwanym dalej „organem podatkowym”).
5. Trybunał musi zasadniczo wypowiedzieć się w przedmiocie zakresu wyżej wymienionych pojęć zawartych w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE(2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz granic swobody uznania państw członkowskich w ustanawianiu przesłanek dodatkowych w stosunku do przesłanek przewidzianych w dyrektywie.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

6. Artyku? 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

c) odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze; [...]”.

7. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”.

8. Artyku? 131 dyrektywy VAT 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?”.

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

9. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie musz? zwolni? z podatku nast?puj?ce transakcje:

„g) ?wiadczenie us?ug i dostaw[?] 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”.

B. Prawo krajowe

10. Artyku? 4 ust. 1 ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. o VAT (zwanej dalej „ustaw? o VAT”) w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego stanowi:

„Podatnikiem w rozumieniu art. 2 jest ka?da osoba samodzielnie i regularnie wykonuj?ca czynno?ci w ramach jakiejkolwiek dzia?alno?ci gospodarczej, bez wzgl?du na cel, rezultaty czy te? miejsce takiej dzia?alno?ci [...]”.

11. Artyku? 5 ustawy o VAT stanowi, co nast?puje:

„Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność mającą na celu uzyskanie dochodów, w szczególności działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym także 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”.

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

„1. W granicach i na warunkach, które zostaną ustanowione w drodze rozporządzenia wielkosiłowego, od podatku od wartości dodanej 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 geriatrici, organizacje szpitalne lub organizacje charytatywne oraz przez inne podobne instytucje sektora prywatnego, których społeczny charakter jest uznany przez właściwe organy publiczne;

[...]”.

13. Warunki wykonania art. 44 ust. 1 ustawy o VAT wraz z późniejszymi zmianami zostały określone w rozporządzeniu wielkosiłowym z dnia 23 grudnia 1981 r. (zwanym dalej „rozporządzeniem wielkosiłowym”), którego art. 3 ma następujące brzmienie:

„Sędzi opiekunczy może w drodze postanowienia z uzasadnieniem przyznać przedstawicielowi sprawującemu opiekę wynagrodzenie, którego wysokość lub sposób obliczania ustala on 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”.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14. EQ jest adwokatem działającym przy izbie adwokackiej w Luksemburgu od 1994 r. i od 2004 r. wykonuje zlecenia w ramach systemów ochrony ubezpieczonych osób pełnoletnich, głównie jako kurator oraz przedstawiciel sprawujący opiekę.

15. Do 2013 r. organ podatkowy uznawał, że działalność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

16. Na podstawie dwóch decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu VAT z dnia 19 stycznia 2018 r., dotyczących lat 2014 i 2015, organ podatkowy wezwał EQ do zapłaty VAT w odniesieniu do wykonywanej w tym okresie działalności w zakresie reprezentacji ubezpieczonych osób pełnoletnich. W ten sposób organ podatkowy postanowił objąć po raz pierwszy opodatkowaniem VAT wspomnianą działalność w zakresie reprezentacji.

17. Decyzją z dnia 4 czerwca 2018 r. organ podatkowy oddalił odwołanie wniesione przez EQ od dwóch decyzji podatkowych.

18. Następnie EQ wniosł do tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sądu okręgowego, Luksemburg) skargę o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 4 czerwca 2018 r.
19. EQ uważa, że sporne usługi nie stanowią działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT, ponieważ pełni funkcję społeczną.
20. Jego zdaniem działalność ta jest zwolniona z VAT na podstawie przepisu krajowego transponującego art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a mianowicie art. 44 ust. 1 lit. o) luksemburskiej ustawy o VAT, który zwalnia z VAT świadczenie usług ściśle związanych z zabezpieczeniem społecznym i pomocą społeczną przez podmioty, których społeczny charakter jest uznany przez właściwe organy publiczne.
21. EQ podnosi, że od 2004 r. do 2013 r. działalność ta nie podlegała opodatkowaniu VAT, w związku z czym opodatkowanie go VAT za lata 2014 i 2015 stanowi naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.
22. Sąd odsyłający wyjaśnia, że prawo luksemburskie przewiduje różne systemy ochrony ubezpieczonych osób pełnoletnich. Ustanowienie tych systemów ochrony może prowadzić do wyznaczenia specjalnego przedstawiciela przez sąd opiekuńczy do czasu wydania decyzji w sprawie systemu ochrony, który ma zostać ustanowiony, a także przedstawiciela ad hoc w przypadku konfliktu interesów.
23. Sąd odsyłający zmierza przede wszystkim do ustalenia, czy prowadzona odpłatnie działalność w zakresie ochrony osób pełnoletnich stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.
24. W odniesieniu do wysokości wynagrodzenia, o ile z orzecznictwa Trybunału wynika, że nie ma znaczenia, czy transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej od kosztu wytworzenia, to jednak wynagrodzenie powinno być określone z góry i pokrywać koszty działalności usługodawcy(3). W tym przypadku wynagrodzenie jest ustalane indywidualnie przez właściwy sąd również w zależności od sytuacji finansowej usługobiorcy, w związku z czym nie jest ono określone z góry i niekoniecznie zapewnia we wszystkich okolicznościach pokrycie kosztów poniesionych przez usługodawcę.
25. Ponadto sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy działalność polegająca na ochronie ubezpieczonych osób pełnoletnich może zostać objęta zwolnieniem z VAT, a zatem czy działalność ta stanowi „świadczenie usług i dostaw[?] towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, oraz czy adwokat wykonujący tę działalność może zostać objęty zakresem pojęcia „podmiot[ów] uznan[ych] za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu. W tym względzie EQ zajmuje stanowisko uwzględniające charakter prowadzonej działalności niezależnie od statusu prawnego usługodawcy, natomiast organ podatkowy uważa, że należy wziąć pod uwagę status prawny i, nie stwierdzając tego wyrażnie, wykluczyć usługodawców prowadzących działalność zarobkową.
26. Sąd odsyłający zwraca się również o wyjaśnienie pojęcia „uznania” społecznego charakteru danego podmiotu. O ile dyrektywa ogranicza się do odesłania do uznania „przez dane państwo członkowskie”, o tyle nie określa ona procedury uznania ani organu upoważnionego do jego dokonania. W okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy powstaje między innymi kwestia, czy właściwym organem może być sąd oraz czy uznanie może zostać dokonane w zależności od indywidualnego przypadku.

27. Wreszcie sęd ody?aj?cy zwraca si? z pytaniem, czy w niniejszej sprawie mo?liwe jest zastosowanie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa?. Podkre?la on, ?e VAT nie jest podatkiem nale?nym od osoby zobowi?zanej do zap?aty VAT, lecz od konsumenta ko?cowego. Je?eli, tak jak w niniejszej sprawie, organ odpowiedzialny za pobór VAT informuje podatnika po dokonaniu spornych transakcji, ?e zamierza odst?pi? od swojego dotychczasowego stanowiska polegaj?cego na nieopodatkowywaniu tych transakcji VAT, podatnik znajduje si? w sytuacji, w której nie móg? naliczy? VAT wobec odbiorcy tych us?ug, mimo i? musi on zwróci? ów VAT pa?stwu. Podatnik jest zatem zobowi?zany do odliczenia kwot ??danych przez pa?stwo z tytu?u VAT od jego w?asn?ch funduszy, co narusza zasad? neutralno?ci podatkowej VAT.

28. W zwi?zku z tym tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sęd okr?gowy, Luksemburg) zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy poj?cie dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje ono ?wiadczenie us?ug w ramach stosunku trójsstronnego, w którym us?ugodawca otrzymuje zlecenie na te us?ugi od podmiotu, który nie jest to?samy z us?ugobiorc?, czy te? ?wiadczenie takich us?ug jest z tego poj?cia wy??czone?

2) Czy odpowied? na pytanie pierwsze zmienia si? w zale?no?ci od tego, czy us?ugi s? ?wiadczone w ramach zada? powierzonych przez niezale?ny organ s?dowy?

3) Czy odpowied? na pytanie pierwsze zmienia si? w zale?no?ci od tego, czy wynagrodzenie us?ugodawcy jest pokrywane przez odbiorc? us?ugi, czy te? jest ono ponoszone przez pa?stwo, w którym dzia?a podmiot zlecaj?cy us?ugodawcy wykonanie tych us?ug?

4) Czy poj?cie dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy [VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje ono ?wiadczenie us?ug, w przypadku gdy wynagrodzenie us?ugodawcy nie jest wymagane przepisami prawnymi, a jego wielko??, je?li zostanie przyznane, a) podlega ocenie dokonywanej odr?bnie dla ka?dego przypadku, b) jest zawsze uzale?niona od sytuacji maj?tkowej odbiorcy us?ug i c) jest obliczana na podstawie rycza?tu, b?d? udzia?u w dochodach odbiorcy us?ug, albo, w zale?no?ci od wykonanych us?ug, czy te? ?wiadczenie takich us?ug jest z tego poj?cia wy??czone?

5) Czy poj?cie »?wiadczenia us?ug i dostawy towarów ?ci?le zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje ono ?wiadczenia wykonywane w ramach systemu ochrony osób pe?noletnich ustanowionego w ustawie i podlegaj?cego kontroli niezale?nego organu s?dowego, czy te? ?wiadczenie takich us?ug jest z tego poj?cia wy??czone?

6) Czy poj?cie »podmiotów uznanych za podmioty o charakterze spo?ecznym«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT], nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dla celów uznania, ?e podmiot ma charakter spo?eczny, nak?ada ono okre?lone wymogi w odniesieniu do formy dzia?alno?ci us?ugodawcy, b?d? w odniesieniu do celu zarobkowego lub niezarobkowego dzia?alno?ci us?ugodawcy, czy te? bardziej ogólnie, ogranicza poprzez inne kryteria lub warunki zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g), lub czy samo wykonywanie us?ug »zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?« jest wystarczaj?ce, aby nada? odno?nemu podmiotowi charakter spo?eczny?

7) Czy poj?cie »podmiotów uznanych za podmioty o charakterze spo?ecznym przez dane pa?stwo cz?onkowskie«, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy [VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e wymaga ono procesu uznawania opieraj?cego si? na wcze?niej

ustalonej procedurze i kryteriach, czy te? organ s?dowy mo?e dokona? w razie potrzeby uznania ad hoc w ka?dym poszczególnym przypadku?

8) Czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwa? w rozumieniu orzecznictwa Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej umo?liwia organowi zobowi?zanemu do pobrania VAT ??danie od podatnika VAT zap?aty VAT dotycz?cego transakcji gospodarczych dokonanych w okresie, który up?yn?? w chwili wydania decyzji podatkowej przez ten organ, po tym, jak organ ten akceptowa? przez d?ugi czas poprzedzaj?ce ten okres deklaracje VAT wspomnianego podatnika niew??czaj?ce transakcji gospodarczych tego rodzaju do transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu? Czy ta mo?liwo?? dla organu zajmuj?cego si? poborem VAT jest ograniczona pewnymi warunkami?”.

III. Analiza prawna

29. Pytania prejudycjalne maj? zasadniczo na celu ustalenie, czy czynno?ci wykonywane przez adwokata, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, kuratora i opiekuna ubezw?asnowolnionych osób pe?noletnich, podlegaj? opodatkowaniu VAT, czy te? s? zwolnione z tego podatku.

30. Jak sugeruje Komisja, osiem pyta? prejudycjalnych mo?na podzieli? na trzy grupy:

A) cztery pierwsze pytania dotycz? poj?cia dzia?alno?ci gospodarczej, w szczególno?ci tego, czy wspomniane wy?ej czynno?ci s? obj?te zakresem poj?cia dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 w zwi?zku z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT;

B) pytania od pi?tego do siódmego dotycz? zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, w szczególno?ci, czy rzeczzone czynno?ci s? zwolnione z podatku jako „?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?”, a adwokat wykonuj?cy owe czynno?ci mo?e zosta? uznany za „podmiot danego pa?stwa cz?onkowskiego o charakterze spo?ecznym w rozumieniu tego przepisu”;

C) ostatnie pytanie prejudycjalne ma na celu wyja?nienie, czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwa? wyklucza opodatkowanie tej dzia?alno?ci VAT, je?eli organy podatkowe akceptowa?y w przesz?o?ci i przez d?ugi czas, ?e dzia?alno?? ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

31. Na wniosek Trybuna?u niniejsza opinia skupia si? na pytaniach prejudycjalnych od pi?tego do siódmego, zebranych w grupie B, dotycz?cych zakresu zwolnienia us?ug ?ci?le zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?. Przyjmuje si? zatem, ze zgodnie z kryteriami okre?lonymi w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, który jest przedmiotem pyta? zebranych w grupie A, us?ugi maj? charakter ekonomiczny.

32. Na wst?pie pragn? zauwa?y?, ?e znaczenie rozpatrywanych kwestii wykracza poza niniejsz? spraw?, poniewa? Trybuna? rozpoznaje obecnie podobn? skarg? wniesion? w tej samej dziedzinie przez Verwaltungsgerichtshof (trybuna? administracyjny, Austria), dotycz?c? jednego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który w du?ej mierze pokrywa si? z pytaniami zawartymi w grupie B(4).

33. W sprawie C-1/20 skarżący również jest adwokatem, któremu sąd czyśto przyznaje status przedstawiciela ubezpieczonych osób pełnoletnich. Urząd skarbowy uznał, że dochody uzyskane z działalności wykonywanej przez adwokata w charakterze przedstawiciela podlegają opodatkowaniu VAT. Skarżący wniósł skargę do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria), który oddalił ją na tej podstawie, że nie można uznać kategorii zawodowej adwokatów za podmiot o uznanym charakterze społecznym.

34. Jednakże z lektury wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zwołanego przez sąd austriacki wynika szereg elementów, które mogą być również przydatne do udzielenia odpowiedzi na pytania rozpatrywane w niniejszej sprawie.

35. W szczególności dla celów niniejszej opinii istotna jest okoliczność, że „Bundesfinanzhof, wypowiadając się w kwestii działalności uregulowanej w art. 1896 [Bürgerliches Gesetzbuch, BGB, niemieckiego kodeksu cywilnego], porównywalnej w prawie niemieckim z działalnością zawodowego kuratora, doszedł do wniosku, że kurator ten mógłby powołać się na zwolnienie z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, chyba że chodzi o odpłatne usługi świadczone przez adwokata wyznaczonego na kuratora, który wykonuje działalność z zakresu prawa w ramach kurateli [wyrok Bundesfinanzhof z dnia 25 kwietnia 2013 r., V R 7/11]. Przytoczone orzecznictwo doprowadziło do tego, że ustawodawca niemiecki wprowadził w § 4 pkt 16 lit. k) niemieckiej ustawy o podatku obrotowym zwolnienie w odniesieniu do tych usług”(5).

36. W celu udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne zgrupowane w części B należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wymaga spełnienia łącznie dwóch przesłanek, aby można było zastosować przewidziane w tym przepisie zwolnienie z zapłaty VAT: świadczenie rozpatrywanych usług musi być „całkowicie związane z opieką i pomocą społeczną” i powinno być dokonywane „przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie”(6).

37. Należy zatem ustalić, czy działalność wykonywana przez adwokata działającego w charakterze pełnomocnika, kuratora lub opiekuna ubezpieczonej osoby pełnoletniej jest objęta zakresem zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, a zatem czy działalność ta jest „całkowicie związana z opieką i pomocą społeczną” oraz czy adwokat, który ją wykonywał, może zostać uznany za „podmiot uznany przez państwo członkowskie za podmiot o charakterze społecznym”.

38. W szczególności należy zbadać, czy zaproponowana przez rząd luksemburski wykładnia, zgodnie z którą adwokat prowadzący wspomnianą działalność powinien być wyłączone ze zwolnienia z VAT, jest zgodna z wykładnią literalną, systemową i celowościową art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT(7), a po drugie, czy państwom członkowskim przysuguje swoboda uznania w zakresie wprowadzenia takiego wyłączenia w drodze wykładni.

39. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „pojęcia używane do opisu zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT należy interpretować w sposób ścisły”(8), ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT powinien być pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika.

40. Jednakże taka zawężająca interpretacja dokonana przez państwo członkowskie w chwili transpozycji dyrektywy nie może prowadzić do nadmiernych utrudnień we wdrażaniu systemu zwolnień podatkowych, a do pozbawienia skuteczności autonomicznego charakteru zwolnień podatkowych.

41. Konieczne jest zatem odniesienie się do logiki samego przepisu.
42. Celem dyrektywy VAT jest harmonizacja ustawodawstw krajowych w celu ustanowienia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a tym samym jednolitej podstawy opodatkowania.
43. Wykładnia pojęć zawartych w dyrektywie VAT powinna być zatem zgodna z celami, którym służyły owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej odnoszącej się do wspólnego systemu VAT. Należy unikać tego, by pojęcia użyte w celu określenia zwolnień przewidzianych we wspomnianym art. 132 były interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków(9).
44. Zapewnienie bardziej korzystnego traktowania podatkowego w zakresie VAT w odniesieniu do niektórych usług świadczonych w interesie ogólnym w sektorze społecznym służy bowiem zmniejszeniu kosztów tych usług i uczynieniu ich bardziej dostępnymi dla osób, które miałyby z nich skorzystać(10).
45. Wydaje się, że z akt sprawy wynika, przynajmniej w argumentach skarżącego w postępowaniu głównym, że luksemburskie ministerstwo sprawiedliwości jest również zdania, iż należy zwolnić z VAT świadczenia z zakresu opieki i pomocy społecznej, nawet jeżeli są one świadczone przez adwokatów, aby nie zwiększały uciążliwości kosztów ponoszonych przez społeczność(11).
- a) ***W przedmiocie przesłanki, zgodnie z którą świadczone usługi muszą być „ciężkie związane z opieką i pomocą społeczną”***
46. Pojęcie „ciężkiego związku”, zgodnie z logiką pomocy społecznej, która charakteryzuje je ze względu na jego cele, nie wymaga zatem szczególnie ścisłej wykładni między innymi dlatego, że zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT podlega dodatkowej przesłance, zgodnie z którą dane usługi powinny być „istotne” dla działań w zakresie opieki i pomocy społecznej w rozumieniu art. 134 lit. a) tej dyrektywy(12).
47. Mimo iż pojęcie „opieki i pomocy społecznej” nie zostało zdefiniowane w dyrektywie VAT, w orzecznictwie Trybunału wielokrotnie uznawano społeczny charakter niektórych czynności związanych z opieką, pomocą i ochroną osób pełnoletnich wymagających opieki.
48. W wyroku Kügler(13) Trybunał stwierdził, że świadczenia w zakresie podstawowej opieki i zaopatrzenia gospodarstwa domowego wykonywane na rzecz osób wymagających pomocy pod względem fizycznym lub ekonomicznym przez pozaszpitalną placówkę opiekuńczą stanowi usługi ciężkie związane z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy(14).
49. Podobnie w wyroku Zimmerman(15) strony były zgodne co do tego, że opieka pozaszpitalna świadczona przez zawodowego pielęgniarkę może zostać uznana za „ciężko związaną z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy.

50. Następnie należy zauważyć, że brzmienie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wyraża nie wymienienia świadczenia dokonywane przez domy spokojnej starości wśród świadczenia usług i dostaw towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, które są zatem objęte zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie. Okoliczność ta została podkreślona przez Trybunał w wyroku *Les Jardins de Jouvence*(16).

51. Z akt sprawy wynika, że wyznaczenie przedstawiciela prawnego opiera się na założeniu, że osoba pełnoletnia nie jest w stanie samodzielnie zadbać o swoje interesy, ponieważ cierpi na chorobę psychiczną lub niepełnosprawność intelektualną, inne niepełnosprawności lub zaburzenie związane ze starzeniem się.

52. W celu dokonania oceny społecznego charakteru działania wykonywanej przez przedstawiciela prawnego, a zatem jej ścisłego związku z pomocą społeczną, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę konkretną treść takiej działania. W związku z tym odpowiedzi na pytanie udzielone przez strony na pytanie zadane przez Trybunał w tej kwestii są szczególnie przydatne.

53. Zdaniem skarżącego w postępowaniu głównym wikszość usług świadczonych przez adwokatów wyznaczonych na pełnomocników, kuratorów lub opiekunów ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich polega na: 1) odwiedzaniu osób wymagających opieki w miejscu ich zamieszkania w celu zapewnienia im dobrostanu i poznania ich potrzeb; 2) kontaktowaniu się z rodziną, pracownikami socjalnymi, personelem zapewniającym opiekę; 3) wyborze miejsca zamieszkania; 4) składaniu wniosków o przyznanie emerytury lub renty, pomocy społecznej; 5) zapewnieniu pomocy domowej; 6) dokonaniu zapłaty faktur, uzyskaniu zwrotu kosztów leczenia, założeniu deklaracji podatkowej, dostarczeniu środków pieniężnych na pokrycie codziennych wydatków.

54. Czasem pełnomocnik wykonuje również usługi o charakterze prawnym, lecz działania te nie jest zastrzeżona wyśzczególnie dla adwokatów: negocjowanie, zawarcie lub rozwiązanie umowy najmu, sprzedaż ruchomości lub nieruchomości, pomoc lub reprezentacja osoby pełnoletniej w spadkobranium. Co więcej, zgodnie z luksemburskim prawem krajowym również bliscy krewni usługobiorcy lub instytucje odpowiedzialne za ochronę osób cierpiących na zaburzenia psychiczne lub fizyczne mogą być wyznaczeni na pełnomocników, kuratorów i opiekunów.

55. Wreszcie zlecenia te mogą obejmować usługi należące do wyśzczególnionych kompetencji adwokatów, takie jak reprezentacja osoby ubezwłasnowolnionej w sporach prawnych, jednak tego rodzaju usług jest mniej.

56. Odpowiedź udzielona przez rząd luksemburski w tej kwestii jest taka, że zgodnie z informacjami zebranymi przez izbę adwokacką w Luksemburgu czynności adwokata w tej dziedzinie są liczne i nie polegają wyłącznie na bieżącej reprezentacji, lecz „często” działania adwokata może być zakwalifikowana jako »społeczna«: kontakt z pracownikami socjalnymi, lekarzami, bankami, członkami rodziny. Na przykład adwokaci muszą często zajmować się sprawami związanymi z przyjazdami do domów opieki, zwracając się o pomoc finansową i zarządzać przeprowadzką”(17).

57. Odpowiedzi stron na pytanie Trybunału dotyczącej konkretnej treści czynności wykonywanych przez przedstawiciela prawnego nie wydają się zatem rozbieżne co do istoty: adwokaci wykonują wiele czynności na rzecz osoby ubezwłasnowolnionej, a często tych czynności można zakwalifikować jako działania „społeczne”, tak że w wyżej wymienionym znaczeniu działania ściśle związanej z pomocą społeczną.

58. Stanowiska stron dotyczące ustaleń faktycznych różni się co do zakresu i proporcji wykonywanych czynności: zdaniem skarżącego w postępowaniu głównym czynności o charakterze „społecznym” są przeważające w stosunku do innych czynności, w ocenie rzędu luksemburskiego owe czynności o charakterze „społecznym” stanowi „człowiek” w stosunku do wielu wykonywanych czynności.

59. W celu ustalenia społecznego charakteru takiej działalności w zakresie reprezentacji należy również wziąć pod uwagę niektóre elementy przewidziane w przepisach szczególnych (w niniejszej sprawie, w rozporządzeniu wielokrotnie): a) w przypadku gdy osoba pełnoletnia nie ma wystarczających środków finansowych, państwo pokrywa koszt tych zleceń; b) wynagrodzenie za świadczenia, które ustala sąd, jest w szczególności uzależnione od dochodu i sytuacji majątkowej osoby ubezpieczonej; c) przedstawiciel podlega ocenie sądu; d) zwrot kosztów jest często zryczałtowany i rzadko odpowiada wyświadczonym usługom.

60. Wydaje się, że z akt sprawy wynika, iż elementy te występują w niniejszej sprawie.

61. Zgodnie ze zbieranymi twierdzeniami stron, w tym podmiotu publicznego reprezentowanego przez rząd luksemburski, można zatem stwierdzić, że człowiek czynności wykonywanych przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem ubezpieczonej osoby pełnoletniej może zostać uznana za „człowiek związany z opieką społeczną”, ponieważ jest związana z opieką nad ubezpieczoną osobą pełnoletnią i z jej osobistymi wyborami życiowymi, a ponadto ma „istotny” charakter dla wykonania zadań z zakresu pomocy społecznej przez pełnomocnika, opiekuna i kuratora sądowego, gdy jest ona niezbędna do zapewnienia usługobiorcy godziwych warunków życia w odniesieniu do jego zaburzeń psychicznych lub fizycznych(18). Chodzi zatem o czynności będące wyrazem potrzeby opieki nad osobami cierpiącymi na zaburzenia psychiczne i fizyczne, pomocy tym osobom i ich ochrony, które to osoby w przeciwnym razie nie byłyby w stanie samodzielnie wykonać rzeczonych czynności. W szczególności wspomniane czynności mogą dotyczyć podjęcia decyzji o umieszczeniu danej osoby w domu opieki dostosowanym do jej potrzeb lub o zapewnieniu pomocy w miejscu jej zamieszkania.

62. Jak bowiem przyznać również rząd luksemburski, pojęcie „pomocy społecznej” można także opisać jako pomoc umożliwiająca osobie fizycznej godziwe przeżycie w czasie trudności(19).

63. Zarządzanie majątkiem może być (przynajmniej w niektórych przypadkach) działalnością mającą na celu zapewnienie godziwego przeżycia usługobiorcy i jego ochronę przed dokonaniem czynności rozporządzających, które wyrządzą mu szkodę.

64. Ponadto godziwe przeżycie jest niewątpliwie zagrożone, jeżeli konkretne czynności życia codziennego, w tym te o charakterze finansowym, nie są zarządzane z niezbędną rozważnością.

65. W odniesieniu do drugiej kategorii czynności wykonywanych przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem ubezpieczonej osoby pełnoletniej, które dotyczą wyłączenia zawodu adwokata, stanowi one człowiek działalności wykonywanej przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem.

66. Wykluczam, aby czynności te wykonywane przez adwokata będącego pełnomocnikiem, kuratorem lub opiekunem w charakterze przedsiębiorcy można było uznać za czynności człowieka związane z pomocą społeczną oraz istotne dla wykonywania usług zwolnionych od podatku. Są to bowiem czynności zawodowe zastrzeżone wyłącznie dla adwokatów, które są dokonywane raczej w ramach wykonywania wolnego zawodu niż w ramach pełnienia funkcji społecznej

pe?nomocnika, kuratora lub opiekuna.

67. Aby oceni?, czy mo?liwe jest zwolnienie w odniesieniu do adwokata wykonuj?cego czynno?ci maj?ce niew?tpliwie na celu pomoc i opiek? spo?eczn?, takie jak opisane powy?ej, konieczne jest zbadanie, czy spe?niona jest druga przes?anka przewidziana w dyrektywie VAT (uznanie przez pa?stwo cz?onkowskie za podmiot o charakterze spo?ecznym). Moim zdaniem istnieje ?cis?y zwi?zek pomi?dzy owymi dwiema przes?ankami w tym znaczeniu, ?e wyst?powanie znacz?cej przewagi czynno?ci o charakterze spo?ecznym mo?e kwalifikowa? sam charakter osoby ?wiadcz?cej us?ugi, charakteryzuj?c jej dzia?alno?? jako trwale zwi?zan? z prac? spo?eczn?, a zatem zas?uguje? na uznanie w tym zakresie.

68. Jak si? bowiem przekonamy, w mojej ocenie, je?eli adwokat wykonuje w g?ównej mierze zadania o charakterze spo?ecznym (?ci?le zwi?zane z pomoc? spo?eczn?), inne ni? ?ci?le prawnicze, mo?e on korzysta? ze zwolnienia w odniesieniu do us?ug o charakterze spo?ecznym. Nie mo?na wykluczy? zwolnienia tylko z tego wzgl?du, ?e chodzi o adwokatów.

b) W przedmiocie przes?anki dotycz?cej uznania przez pa?stwo cz?onkowskie za podmiot o charakterze spo?ecznym

69. Artyku? 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT nie okre?la ani przes?anek, ani zasad uznawania spo?ecznego charakteru podmiotów innych ni? podmioty prawa publicznego.

70. W zwi?zku z powy?szym co do zasady prawo krajowe ka?dego z pa?stw cz?onkowskich ustanawia zasady, zgodnie z którymi mo?liwa jest taka kwalifikacja owych podmiotów(20).

71. W szczególno?ci art. 132 dyrektywy VAT przyznaje pa?stwom cz?onkowskim uprawnienie do przyznania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. g) podmiotom innym ni? podmioty prawa publicznego, uzale?niaj?c je od spe?nienia jednej lub kilku przes?anek wymienionych w tym artykule. Pa?stwa cz?onkowskie maj? swobod? w ustanowieniu takich dodatkowych fakultatywnych przes?anek przyznania danego zwolnienia(21).

72. Wynika z tego, ?e art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT przyznaje pa?stwom cz?onkowskim swobod? uznania w zakresie uznania spo?ecznego charakteru niektórych podmiotów, które nie s? podmiotami prawa publicznego(22).

73. Nale?y jednak przypomnie?, ?e art. 131 ust. 1 ogranicza zakres swobodnego uznania pa?stw cz?onkowskich, precyzuj?c, ?e mog? one wprowadzi? dodatkowe przes?anki w stosunku do tych przewidzianych przez sam? dyrektyw? 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?”.

74. Zakres uznania pa?stw cz?onkowskich przy okre?laniu warunków dost?pu do zwolnienia nie mo?e zatem prowadzi? do zmiany definicji tre?ci zwolnie? wymienionych w dyrektywie.

75. Moim zdaniem wyra?enie „w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie?” ma na celu umo?liwienie pa?stwom cz?onkowskim wprowadzenia przepisów krajowych, które sprawi?, ?e stosowanie zwolnie? nie b?dzie nadmiernie skomplikowane dla podmiotów gospodarczych, a w stosownych przypadkach umo?liwi równie? zracjonalizowanie zasad kontroli.

76. Podobnie cel „zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużywania” nie może oczywiście odnosić się jedynie do podmiotowych wyjątków niemających związku z konkretnym charakterem wykonywanej działalności.

77. W każdym razie w świetle zasad ogólnych należy uznać, że powinno się korzystać ze swobody uznania przysługującej państwu członkowskiemu zgodnie z prawem Unii(23).

78. W sytuacji gdy podatnik kwestionuje kwalifikację lub brak kwalifikacji danego podmiotu jako mającego charakter społeczny w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, do sądu krajowego należy ocena, czy właściwe organy przestrzegają granic przyznanego im w przytoczonym artykule swobodnego uznania, stosując zasady prawa Unii, w tym w szczególności zasadę równego traktowania, która w dziedzinie VAT znajduje odzwierciedlenie w zasadzie neutralności podatkowej(24).

79. W niniejszej sprawie rząd luksemburski nie uznaje, że EQ ma status podmiotu o charakterze społecznym w odniesieniu do czynności, które wykonywał on jako pełnomocnik, kurator i opiekun, uznając, jak się wydaje, że jego status adwokata stanowi przeszkodę w tym względzie.

80. Trybunał wykluczył już we wcześniejszych orzeczeniach, że kategoria zawodowa adwokatów może być co do zasady uznana za podmiot o charakterze społecznym. Zdaniem Trybunału państwo członkowskie nie może stosować obniżonej stawki VAT do usług świadczonych przez podmioty prywatne mające cel zarobkowy tylko na podstawie charakteru tych usług, bez uwzględnienia w szczególności wszystkich celów realizowanych przez te podmioty oraz trwałości ich działalności w zakresie pomocy społecznej; z uwagi na ogół celów owych podmiotów i brak trwałości ewentualnej działalności w zakresie społecznym Trybunał orzekł, że kategoria zawodowa adwokatów i pełnomocników procesowych nie może zostać uznana, ogólnie rzecz biorąc, za mającą charakter społeczny(25).

81. Stosując to samo rozumowanie, Trybunał orzekł, że usługi świadczone przez adwokatów w ramach krajowego systemu pomocy prawnej nie są zwolnione z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT(26).

82. Wydaje się jednak, że przypadek taki jak rozpatrywany w niniejszej sprawie ma pewne cechy szczególne, które mogłyby prowadzić do wniosku, że nie należy wykluczyć a priori możliwości zastosowania zwolnienia z VAT.

83. Jak można bowiem wywnioskować z powyższych uwag w odniesieniu do rodzaju usług świadczonych przez adwokata w charakterze pełnomocnika, kuratora lub opiekuna osoby ubezwłasnowolnionej, przynajmniej niektóre z owych usług mają pewne znaczenie społeczne i mogły zatem zostać uznane za ściśle związane z pojęciem „pomocy społecznej” w rozumieniu przedstawionym powyżej.

84. Nie są one bowiem zastrzeżone wyłącznie dla adwokatów i są nawet niezależne od tego, czy osoba, która je świadczy, ma status adwokata.

85. Moim zdaniem na tym etapie należy zbadać pewne dodatkowe przesłanki w celu uznania zwolnienia z VAT za zgodne z sytuacją podobną do tej, która ma miejsce w niniejszej sprawie: znaczenie statusu adwokata osoby wykonującej zadania pełnomocnika, kuratora lub opiekuna osoby ubezwłasnowolnionej oraz zakres i trwałość działalności w zakresie pomocy społecznej osoby wnoszącej o zwolnienie, również w celu stwierdzenia przestrzegania granic swobodnego

uznania państwa czonkowskiego przy wprowadzeniu dodatkowych przesłanek w stosunku do przesłanek przewidzianych w dyrektywie w odniesieniu do uznania zwolnienia.

86. Wszystkie powyższe przesłanki muszą zostać ocenione in concreto przez sąd krajowy, ale Trybunał jest zobowiązany przedstawić sądowi krajowemu kryteria pozwalające na dokonanie takiej oceny zgodnie z prawem Unii.

87. Gdyby bowiem przesłanka dotycząca ciężkiego związku świadczonych usług z pomocą społeczną mogła zostać uznana za spełnioną, nie wystarczyłoby to do uznania, że spełniona jest także druga przesłanka dotycząca uznania, która wyraźnie wymaga, aby osoba świadcząca wyżej wymienione usługi została uznana za „podmiot o charakterze społecznym”(27).

88. Moim zdaniem w ten sposób należy interpretować orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym „sprzeczna z wolą prawodawcy Unii, jak jest ograniczenie możliwości stosowania obniżonej stawki tylko do usług świadczonych przez instytucje spełniające ów podwójny wymóg, by aby sytuacja, gdy państwo członkowskie miałoby swobodę zaklasyfikowania podmiotów prywatnych mających cele zarobkowe jako instytucji w rozumieniu ww. pkt 15 na tej tylko podstawie, że podmioty te również świadczą usługi o charakterze społecznym”(28).

89. Moim zdaniem prawdą jest także sytuacja odwrotna: zamiar prawodawcy Unii byłby utrudniony, nawet gdyby państwo członkowskie odmówiło zakwalifikowania jako „podmioty o charakterze społecznym” podmiotów prywatnych, które realizują (w ograniczonym zakresie) cel zarobkowy, świadczą usługi socjalne w sposób pozwalający wykazać trwałość ich działalności w zakresie pomocy społecznej.

90. Nie uważam bowiem, aby można było interpretować przytoczone wyżej orzecznictwo Trybunału jako wykluczające a priori możliwość przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zwolnienia z VAT osoby, która świadczy usługi ściśle związane z pomocą społeczną w przeważającej mierze, wykazując trwałość swojej działalności w zakresie pomocy społecznej, z tego tylko powodu, że jest ona wpisana na listę adwokatów.

91. Powyższe wynika, po pierwsze, z zasady proporcjonalności, która należy do ogólnych zasad prawa Unii. Trybunał wielokrotnie przypomina, że środki zastosowane w celu wykonania szóstej dyrektywy powinny być odpowiednie do realizacji celów przewidzianych przez ten akt normatywny i nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędną do ich osiągnięcia(29).

92. Brak przyznania zwolnienia danej osobie z tego tylko powodu, że jest ona wpisana na listę adwokatów, groziłby natomiast naruszeniem równowagi przepisu prawa Unii poprzez zamiar „wykluczenia”, co jest niezgodne z duchem dyrektywy.

93. W celu zastosowania zwolnienia właściwsze wydaje się przyjrzenie się działalności prowadzonej przez dany podmiot, a nie charakterowi samego podmiotu.

94. Po drugie, należy rozważyć zastosowanie zasady neutralności podatkowej. Okoliczności, że podatnik jest adwokatem, nie powinna prowadzić do jego odmiennego traktowania pod względem podatkowym w porównaniu z osobą, która, świadcząc zasadniczo te same usługi, korzysta z zwolnienia, w przypadku gdy istnieją osoby lub stowarzyszenia, które świadczą podobne usługi i które zostały uznane(30).

95. Takie podejście byłoby bowiem równoznaczne ze skupieniem się na nazwie danego podatnika, a zatem mogłoby się okazać, że uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej jest podstawowym kryterium stosowania VAT. Ponadto mogłoby to być problematyczne w świetle zasady neutralności podatkowej, która stoi na przeszkodzie temu, by

podobne transakcje gospodarcze, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, byłyby traktowane w różny sposób w dziedzinie VAT.

96. Po trzecie, można zauważyć, że rozpatrywane czynności są wykonywane przez adwokata nie ze względu na jego kwalifikacje zawodowe, lecz w wyniku wyznaczenia go przez sąd na pełnomocnika, kuratora lub opiekuna ubezwłasnowolnionej osoby pełnoletniej. Organ sądowy powierza wyznaczonej osobie szczególne przewidziane w prawie zadanie na rzecz ubezwłasnowolnionych osób pełnoletnich, wiążące się z przyznaniem prawa/obowiązku do reprezentowania i ochrony ubezwłasnowolnionej osoby pełnoletniej oraz wykonywania czynności sądowych temu celowi. Zastanawiam się zatem, czy ustanowiona w prawie luksemburskim instytucja pełnomocnika, kuratora i opiekuna może być rozumiana jako „podmiot uznany za podmiot o charakterze społecznym” ze względu na szczególną wartość społeczną tej instytucji określonej w ustawie. W takim przypadku uznanie zawodowego charakteru funkcji pełnomocnika, kuratora i opiekuna wynika bezpośrednio z prawa krajowego, natomiast orzeczenie sądowe dotyczące wyznaczenia polega jedynie na wskazaniu osoby, której powierza się tę funkcję.

97. Wreszcie nie przekonuje mnie w pełni argument rzędu luksemburskiego i Komisji, zgodnie z którym okoliczność, że cel zarobkowy jest właściwy dla zawodu adwokata, stanowi przeszkodę w uznaniu.

98. Pojęcie „podmiotu” jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć nim również podmioty prywatne prowadzące działalność (w ograniczonym zakresie) w celach zarobkowych: okoliczność, że EQ wykonuje część swojej działalności w takim celu, nie wyklucza w żaden sposób możliwości zakwalifikowania go jako „innego podmiotu uznanego za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT(31).

99. Moim zdaniem jest to możliwe, pod warunkiem że cel zarobkowy jest ograniczony ze względów, które przedstawię poniżej.

100. Przede wszystkim należy zauważyć, że wynagrodzenie za usługi świadczone przez adwokata może być wypłacone przez państwo, w przypadku gdy ubezwłasnowolniona osoba pełnoletnia nie posiada wystarczających środków finansowych.

101. Następnie ten zwrot kosztów, ustalony na podstawie rozporządzenia wieloksięgowego, jak już wspomniano powyżej, nigdy nie jest ustalany z góry i nigdy nie jest automatyczny, ponieważ podlega ocenie sądu, a biorąc pod uwagę, że nie dokonuje się rozróżnienia między kosztami i usługami adwokata, może się zdarzyć, że nie pokryje on w całości kosztów(32).

102. Zgodnie z przywołanym już orzecznictwem(33) okoliczność ta może stanowić jeden z elementów, które należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia, czy dany podmiot ma charakter społeczny, i świadczy o tym, że działalność o charakterze społecznym jest wykonywana, nawet za wynagrodzeniem, w sposób niezwiązany z działalnością rynkową.

103. Trybunał wyjaśni już, że uznaję społeczny charakter podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego, organy krajowe, zgodnie z prawem Unii i pod kontrolą sądów krajowych, powinny wziąć pod uwagę różne wskazówki: istnienie przepisów szczególnych, okoliczność, że działalność danego podatnika jest wykonywana w interesie ogólnym, okoliczność, że inni podatnicy wykonujący tę samą działalność korzystają już z podobnego zwolnienia, okoliczność, że koszty danych usług mogą być w znacznej mierze ponoszone przez państwo(34).

104. Wydaje mi się, że w niniejszej sprawie można odnaleźć choć w części niektóre ze wskazówek określonych przez Trybunał w celu uznania społecznego charakteru danego

podmiotu: okoliczności, że przynajmniej cząstka działalności jest wykonywana przez podatnika w interesie ogólnym; okoliczności, że inni podatnicy, wykonujący tę samą działalność, korzystają ze zwolnienia(35); okoliczności, że co najmniej cząstka kosztów tych usług w zakresie opieki i pomocy społecznej jest ponoszona przez państwo lub w każdym razie, jak w niniejszym przypadku, jest zawsze ustalana w drodze decyzji organu sądowego i na podstawie jego oceny. Oczywiście zadaniem sądu krajowego jest ustalenie, czy w postępowaniu głównym rzeczywiście istnieją wspomniane przesłanki, przy czym należy jednak wyjaśnić, że mają one charakter wskazówek, których jednoczesne wystąpienie nie może być uważane za konieczne dla celów uznania.

105. Ponieważ sytuacja rozpatrywana w niniejszej sprawie nie może stanowić po prostu typowej sytuacji dającej prawo do skorzystania ze zwolnienia, trwałoby działalność w zakresie pomocy społecznej jest moim zdaniem, jak po prostu wynika z przytoczonego powyżej orzecznictwa, rzeczywistym elementem kwalifikującym pojęcie podatnika, aby można było uznać go za „podmiot o charakterze społecznym”.

106. O ile tak? okoliczności mogą łatwo stwierdzić, gdy przedmiotem działalności lub jedynym celem danej osoby są usługi w zakresie opieki i pomocy społecznej, o tyle jej zweryfikowanie jest trudniejsze (lecz nie można jej wykluczyć), gdy dana osoba wykonuje bardziej złożoną działalność, tak jak przedsiębiorca, a w szczególności adwokat.

107. Uważam, że ponieważ w niniejszym przypadku, jak stwierdzono powyżej, nie można wykluczyć a priori możliwości uznania wyjącznie z powodu przynależności do określonej kategorii zawodowej, kryterium, którym organ krajowy mógłby się kierować przy uznawaniu, powinno być związane z ilością przewagą działalności o charakterze społecznym nad innymi rodzajami działalności, które są równie wykonywane zgodnie z prawem.

108. Adwokat, jak każdy inny przedsiębiorca, który wykonuje głównie czynności stanowiące „usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną”, może moim zdaniem zostać uznany za „podmiot o charakterze społecznym” nawet w przypadku, gdy wykonuje on działalność drugorzędną o charakterze ściśle prawnym również w sytuacjach, które nie są związane z usługami socjalnymi.

109. Przedsiębiorca powinien w takim przypadku zapewnić oddzielną rachunkowość pozwalającą na rozróżnienie dla celów opodatkowania VAT (przeważającej) działalności ściśle związanej z pomocą społeczną, która jest zwolniona z podatku, od (drugorzędnej) działalności, podlegającej opodatkowaniu VAT(36).

110. W świetle powyższych uwag do sądu odsyłającego należy ustalenie, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności, w szczególności tych wymienionych powyżej, czy, nie uznając EQ za podmiot o charakterze społecznym, organy krajowe przestrzegają granic swobodnego uznania przyznanego im na mocy art. 132 dyrektywy VAT.

c) **W przedmiocie możliwości dokonania uznania przez sąd krajowy**

111. W dalszej części przedstawię kilka uwag końcowych dotyczących procedury uznania: rzekłaby, jak się wydaje, Komisja twierdzi, że w systemie luksemburskim uznanie podatnika za podmiot o charakterze społecznym nie mogłoby zostać dokonane przez sąd, nawet gdyby zostało stwierdzone, że państwo luksemburskie, nie przewidując w swoim prawie krajowym możliwości uznania w odniesieniu do konkretnego podatnika, wykroczyło poza zakres przysługującego mu swobodnego uznania w tym względzie.

112. Chociaż niewątpliwie rozpatrywany art. 131 dyrektywy VAT pozostawia państwom członkowskim szeroki zakres swobodnego uznania w odniesieniu do uznawania danych

podmiotów, Trybuna? wyrażnie stwierdzi?, w?a?nie w odniesieniu do wyk?adni tej dyrektywy, ?e nie mo?na „powo?ywa? si? na ogólny charakter [...] [tej] dyrektywy, albo na swobod?, jak? pozostawia ona pa?stwom cz?onkowskim, w celu pozbawienia skuteczno?ci przepisów, na które ze wzgl?du na ich przedmiot mo?na si? skutecznie powo?ywa? przed s?dem, mimo ?e nie zosta?a ona w ca?o?ci wykonana”(37).

113. Okre?lenie tej przes?anki jest przede wszystkim zadaniem pa?stwa, ale sam Trybuna? wyja?ni?, ?e pa?stwo cz?onkowskie, które nie przyj??o przepisów transponuj?cych przewidzianych w dyrektywie, „nie mo?e powo?ywa? si? na w?asne zaniechanie w celu odmówienia podatnikowi mo?liwo?ci skorzystania ze zwolnienia, o które mo?e on zgodnie z prawem ubiega? si? na mocy szóstej dyrektywy”(38). Je?eli zatem odtworzenie przes?anek spornego uznania jest mo?liwe w inny sposób, zasady prawa europejskiego, a w pierwszej kolejno?ci zasada skuteczno?ci dyrektyw, wymagaj?, aby zainteresowane osoby nie by?y pozbawione mo?liwo?ci skorzystania z prawa ustanowionego w rozpatrywanej dyrektywie.

114. Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem(39) we wszystkich przypadkach, w których przepisy dyrektywy wydaj? si? z punktu widzenia ich tre?ci bezwarunkowe i wystarczaj?co precyzyjne, mo?na si? na nie powo?a? w razie niewprowadzenia przepisów wykonawczych w wyznaczonych terminach wobec wszelkich przepisów krajowych niezgodnych z dyrektyw?, b?d? te? wtedy, gdy charakter przepisów dyrektywy pozwala okre?li? uprawnienia, na jakie jednostki mog? si? powo?a? wzgl?dem pa?stwa.

115. W wyroku Kügler Trybuna? wyja?ni?, ?e art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wskazuje w sposób wystarczaj?co precyzyjny i bezwarunkowy dzia?alno?? obj?t? zwolnieniem, a zatem jest on przepisem maj?cym bezpo?rednie zastosowanie(40).

116. Nie mo?na stwierdzi?, ?e brak szczególnego uznania danych podmiotów w drodze ustawy sam w sobie mo?e stanowi? zagro?enie dla bezpo?redniego stosowania przepisu, nale?y natomiast ustali?, czy prawo danego pa?stwa cz?onkowskiego nie umo?liwia tak?e odtworzenia pewnej formy uznania charakteru spo?ecznego podmiotu w inny sposób, cho?by tylko de facto.

117. W zakresie, w jakim pa?stwa cz?onkowskie przestrzegaj? granic przyznanego im na mocy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT swobodnego uznania, jednostki nie mog?, opieraj?c si? na tym przepisie, uzyska? statusu podmiotu o charakterze spo?ecznym wobec danego pa?stwa cz?onkowskiego.

118. Bezpo?rednia skuteczno?? przyznana przez Trybuna? rozpatrywanemu zwolnieniu(41) prowadzi mnie jednak do wniosku, ?e je?eli pa?stwo luksemburskie przekroczy?o granice przys?uguj?cego mu swobodnego uznania, nie przewiduj?c mo?liwo?ci uznania w tym konkretnym przypadku, s?d odsy?aj?cy móg?by w razie potrzeby sam dokona? takiego uznania.

119. W zwi?zku z tym, gdy jednostka wnosi o uznanie jej statusu podmiotu o charakterze spo?ecznym, do s?dów krajowych nale?y dokonanie oceny, czy w?a?ciwe organy przestrzegaj? wspomnianych granic, stosuj?c zasady przewidziane w prawie Unii, oraz „ustalenie w ?wietle wszystkich istotnych okoliczno?ci, czy podatnik jest podmiotem uznanym za podmiot o charakterze spo?ecznym w rozumieniu rzeczzonego przepisu”(42).

120. Proponowane rozwi?zanie nie rozszerza zakresu zwolnienia poza to, co zosta?o przewidziane w dyrektywie, lecz jedynie umo?liwia przyznanie go osobom, które by?yby do niego uprawnione na mocy tej dyrektywy.

IV. Wnioski

121. W świetle powyższych uwag proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne skierowane do Trybunału przez tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (sąd okręgowy, Luksemburg), to jest pytania od piątego do siódmego, zebrane w grupie B, w następujący sposób:

1) Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że wódtwo usług ciążących z opieki społecznej może on obejmować usługi, które są świadczone w ramach ustanowionego na mocy ustawy i podlegającego kontroli niezależnego organu sądowego systemu ochrony ubezpieczonych osób pełnoletnich; że adwokat może zostać uznany za podmiot o charakterze społecznym w ramach systemu ochrony ubezpieczonych osób pełnoletnich, pod warunkiem że działałoby w zakresie pomocy społecznej tego adwokata jest trwałe w tym sensie, że działałoby o charakterze społecznym znacząco przeważa nad innymi działaniami; że takie uznanie nie wymaga przeprowadzenia postępowania w sprawie uznania opartego na wcześniej ustalonej procedurze i wcześniej ustalonych kryteriach, lecz może ono mieć miejsce w konkretnym przypadku, ewentualnie może zostać dokonane przez organ sądowy, w przypadku gdy brak uznania przez ustawodawcę krajowego lub przez organy administracyjne wykracza poza granice swobodnego uznania, które dyrektywa pozostawia państwom członkowskim.

2) W tym celu do sądu krajowego należy ustalenie, czy wykonywana przez EQ działalność pełnomocnika, kuratora i opiekuna jest ciążąca z pomocą społeczną i, biorąc pod uwagę treść oferowanych usług, czy EQ może zostać uznany za podmiot o charakterze społecznym w ramach wykonywania usług pełnomocnika, kuratora i opiekuna osób pełnoletnich, a także czy brak uznania przez ustawodawcę krajowego i krajowe organy administracyjne wykracza poza granice swobodnego uznania, które dyrektywa pozostawia państwom członkowskim.

1 Język oryginału: węgierski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

3 Zobacz wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38).

4 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) w dniu 3 stycznia 2020 r. – B/Finanzamt Wien (C-1/20).

5 Sprawa C-1/20, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pkt 41. W odpowiedziach na pytanie na pytania Trybunału, w szczególności w odpowiedzi na pytanie nr 3 EQ podnosi, że w Belgii adwokaci wyznaczeni jako tymczasowi przedstawiciele sprawujący opiekę nad ubezpieczonymi osobami pełnoletnimi nie podlegają opodatkowaniu VAT w odniesieniu do ich wynagrodzenia z tytułu tej działalności, natomiast podlegają oni opodatkowaniu VAT w odniesieniu do pozostałych usług świadczonych w charakterze adwokatów.

6 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 30); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 21); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 34).

7 Zobacz wyrok z dnia 21 września 2017 r., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, pkt 29 i

przytoczone tam orzecznictwo).

8 Zobacz ostatnio wyrok z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28).

9 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 22). W tym sensie, również w odniesieniu do wykąadni tego samego przepisu, zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał uważa, że chociaż konieczna jest wykładnia zawężająca, nie oznacza to jednak, że pojęcia użyte w celu określenia zwolnień powinny być interpretowane w sposób, który pozbawiłby te zwolnienia ich skutków lub sprawiłoby, że przewidziane zwolnienia niemalże nie miałyby zastosowania.

10 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 29); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 41); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 30).

11 Zobacz wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, s. 3, w opisie argumentów strony skarżącej w postępowaniu głównym.

12 Zobacz wyrok z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 31).

13 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 61).

14 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą VAT.

15 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 24).

16 Zobacz wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 42).

17 Odpowiedzi na pytanie rzędu luksemburskiego, pkt 16.

18 Zobacz wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 54).

19 Odpowiedzi na pytanie rzędu luksemburskiego, pkt 14.

20 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 43); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 32); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Zobacz wyroki: z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 33); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Zobacz wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 23 Zobacz wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, pkt 54, 57); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, pkt 51, 52).
- 24 Zobacz wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, pkt 56); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, pkt 52, 54).
- 25 Zobacz wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja (C?492/08, EU:C:2010:348, pkt 45, 46).
- 26 Zobacz wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Conseil des ministres (C?543/14, EU:C:2016:605, pkt 65).
- 27 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C?657/19, EU:C:2020:811, pkt 30); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 21); z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, pkt 34).
- 28 Zobacz wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja (C?492/08, EU:C:2010:348, pkt 44).
- 29 Zobacz wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, pkt 25); z dnia 26 kwietnia 2012 r., Komisja/Niderlandy (C?508/10, EU:C:2012:243, pkt 75).
- 30 Zobacz wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, pkt 49).
- 31 Zobacz wyroki: z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, pkt 39); z dnia 12 marca 2015 r., „go fair” Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Zobacz odpowiedzi EQ na pytania Trybuna?u, w szczególno?ci odpowied? na pytanie nr 1.
- 33 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Zobacz wyroki: z dnia 8 października 2020 r., E (C?657/19, EU:C:2020:811, pkt 44); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, pkt 35); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Przes?anka ta jest przedmiotem rozbie?nych twierdze? skar??cego w post?powaniu g?ównym oraz rz?du luksemburskiego w jego odpowiedziach na pytania na pi?mie Trybuna?u. Do s?du odsy?aj?cego nale?y zatem ustalenie, czy jest ona spe?niona.
- 36 W odniesieniu do cz??ciowego zwolnienia tylko niektórych rodzajów dzia?alno?ci, a nie innych, zob. ostatnio (w znaczeniu, ?e istnienie us?ug o odmiennym charakterze nie zmienia charakteru zwolnienia) wyroki: z dnia 20 listopada 2019 r., Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, pkt 42, 43); z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, pkt 54).
- 37 Zobacz wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r., Becker (8/81, EU:C:1982:7, pkt 29).
- 38 Zobacz wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, pkt 60); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 32).
- 39 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, pkt 51 i

przytoczone tam orzecznictwo).

40 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 53).

41 Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 52–61).

42 Zobacz wyrok z dnia 8 października 2020 r., E (C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).