

Za?asna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

GIOVANNIJA PITRUZZELLE,

predstavljeni 14. januarja 2021(1)

Zadeva C-846/19

EQ

proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (okrožno sodiš?e v Luxembourg, Luksemburg))

„Predhodno odlo?anje – Harmonizacija dav?nih zakonodaj – Davek na dodano vrednost – Pojma gospodarske dejavnosti in opravljanja storitev, ki sta tesno povezana s pojmom socialnega skrbstva in socialnovarstvenega dela – Pojem organizacij, ki se jim priznava socialni pomen – Pooblastila za zastopanje polnoletnih oseb – Zavezanost za DDV“

1. Ali so storitve, ki jih opravi odvetnik v okviru ureditve varstva poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, predmet DDV?
2. Ali je te storitve mogo?e ena?iti z „opravljanjem storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom“?
3. Ali se lahko in v kolikšni meri se lahko ponudnik, vpisan v poklicni register, prizna kot „organizacija socialnega pomena“?
4. To so glavna vprašanja, na katerih temelji obravnavana zadeva, predložena v okviru spora med EQ in Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (uprava za registre, državno premoženje in DDV, Luksemburg; v nadaljevanju: dav?na uprava).
5. Sodiš?e se mora v bistvu izre?i o obsegu zgoraj navedenih pojmov iz ?lena 132(1)(g) Direktive 2006/112/ES(2) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in mejah diskrecijske pravice držav ?lanic, da sprejmejo dodatne pogoje poleg tistih, ki so dolo?eni v direktivi.

I. Pravni okvir

A. Pravo Evropske unije

6. Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo; [...]“.

7. Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

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

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

8. Člen 131 Direktive o DDV določa:

„Oprostitev iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

Poglavje 2 naslova IX Direktive o DDV je naslovljeno „Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. V tem poglavju so členi od 132 do 134.

9. V skladu s členom 132(1)(g) te direktive morajo države članice oprostiti naslednje transakcije:

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

B. Luksemburško pravo

10. Člen 4(1) zakona z dne 12. februarja 1979 o DDV (v nadaljevanju: zakon o DDV) v različici, ki se je uporabljala za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„davčni zavezanec v smislu člena 2 je vsaka oseba, ki neodvisno in redno opravlja storitve v okviru katere koli ekonomske dejavnosti, ne glede na namen ali rezultat ali kraj te dejavnosti [...]“.

11. Člen 5 zakona o DDV določa:

„Ekonomska dejavnost je vsaka dejavnost, katere namen je ustvarjanje prihodkov, zlasti dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev in dejavnostmi, ki obsegajo izkoriščanje opredmetenega ali neopredmetenega premoženja z namenom trajnega doseganja dohodka“.

12. Člen 44(1)(o) zakona o DDV določa:

„1. Davka na dodano vrednost so v mejah in po pogojih, ki se določijo z uredbo Velikega vojvodstva, oprošteni:

[...]

o) storitve in dobava blaga, ki so tesno povezani s socialnim varstvom, socialnim skrbstvom ali javnim zdravstvom, ki jih opravljajo osebe javnega prava, investicijski skladi, javni ali javnokoristni subjekti, negovalne ustanove, oskrbovalni domovi ali domovi starejših občanov, bolnišnice ali dobrodelne organizacije in druge podobne organizacije zasebnega sektorja, katerih socialni pomen so priznali pristojni javni organi;

[...].“

13. Pogoji za izvajanje člena 44(1) zakona o DDV, kot je bil spremenjen, so bili opredeljeni v uredbi Velikega vojvodstva z dne 23. decembra 1981 (v nadaljevanju: uredba Velikega vojvodstva), katere člen 3 določa:

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

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

II. Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14. EQ je odvetnik, od leta 1994 vpisan v razvid v Luksemburgu, kjer od leta 2004 izvaja pooblastila na področju ureditev varstva poslovno nesposobnih oseb, predvsem kot oskrbovalec polnoletnih oseb, nesposobnih za razsojanje, in kot skrbnik.

15. Do leta 2013 je davčna uprava štela, da te dejavnosti niso predmet DDV.

16. Davčna uprava je z odmernima odločbama z dne 19. januarja 2018, ki se nanašata na leti 2014 in 2015, za dejavnosti zastopanja poslovno nesposobnih polnoletnih oseb od EQ zahtevala plačilo DDV za ti leti. S tem je davčna uprava odločila, da bo zgoraj navedena dejavnost zastopanja poslovno nesposobnih oseb prvič predmet DDV.

17. Davčna uprava je s sklepom z dne 4. junija 2018 zavrnila pritožbo, ki jo je EQ vložil zoper odmerni odločbi.

18. EQ je nato pri predložitvenem sodišču, tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (okrožno sodišče v Luxembourg, Luksemburg), vložil tožbo za razglasitev ničnosti sklepa z dne 4. junija 2018.

19. EQ meni, da zadevne storitve niso gospodarske dejavnosti, ki so predmet DDV, ker imajo socialno funkcijo.

20. Po njegovem mnenju naj bi bile te dejavnosti oproščene DDV v skladu z nacionalno določbo o prenosu člena 132(1)(g) Direktive o DDV, in sicer s členom 44(1)(o) luksemburškega zakona o DDV, ki priznava oprostitev DDV za opravljanje storitev, tesno povezanih s socialnim varstvom in socialnim skrbstvom, ki jih opravljajo organizacije, katerim so pristojni javni organi priznali socialni pomen.

21. Trdi, da te dejavnosti od leta 2004 do 2013 niso bile predmet DDV, zato bi njihova obdavčitev z DDV za leti 2014 in 2015 kršila načelo legitimnih pričakovanj.

22. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da luksemburško pravo določa več ureditev varstva poslovno nesposobnih polnoletnih oseb. Z določitvijo teh ureditev varstva lahko sodišče, pristojno za skrbništvo, imenuje posebnega zastopnika, dokler se ne sprejme odločitev o ureditvi varstva, in začasnega zastopnika v primeru navzkrižja interesov.

23. Predložitveno sodišče se zlasti sprašuje, ali je dejavnost varstva v okviru varstva polnoletnih oseb, ki se opravlja za plačilo, ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV.

24. Glede višine nadomestila iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ni pomembno, da se gospodarska transakcija opravi po ceni, ki je nižja od običajne tržne cene, vendar mora biti višina nadomestila določena vnaprej in pokrivati stroške poslovanja ponudnika storitev(3). V tem primeru nadomestilo za vsak primer posebej določi pristojno sodišče na podlagi finančnega položaja upravičenca; to pomeni, da nadomestilo ni določeno vnaprej in v vseh okoliščinah ne zagotavlja nujno kritja stroškov, ki jih ima ponudnik storitev.

25. Predložitveno sodišče se tudi sprašuje, ali je dejavnost varstva poslovno nesposobnih polnoletnih oseb lahko oproščena DDV in torej ali je ta dejavnost „opravljanje storitev in dobava blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, in ali je odvetnik, ki to dejavnost opravlja, lahko vključen v pojem „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ v smislu iste določbe. Stališče EQ glede tega upošteva naravo opravljane dejavnosti brez upoštevanja pravnega statusa ponudnika storitev, medtem ko davčna uprava trdi, da je treba upoštevati pravni status in – ne da bi to izrecno izrazila – izključiti ponudnike, ki opravljajo pridobitno dejavnost.

26. Predložitveno sodišče tudi prosi za pojasnila o pojmu „priznavanje“ socialnega pomena zadevne organizacije. Čeprav Direktiva o DDV napotuje le na priznavanje s strani „države članice“, ne določa postopka priznavanja in organa, pooblaščenega za izvedbo tega postopka. V dejanskem stanju v obravnavani zadevi se med drugim postavlja vprašanje, ali je zadevni organ lahko pravosodni organ in ali je priznavanje mogoče v vsakem primeru posebej.

27. Predložitveno sodišče se nazadnje sprašuje glede uporabe načela varstva legitimnih pričakovanj v obravnavani zadevi. Opozarja, da DDV ni davek, ki ga plača zavezanec za DDV, ampak ga plača končni potrošnik. Če – kot v obravnavani zadevi – uprava, zadolžena za izterjavo DDV, davčnega zavezanca po izvedbi zadevnih transakcij opozori, da namerava odstopati od svojega prejšnjega stališča, v skladu s katerim se za te transakcije ni obračunal DDV, je davčni zavezanec v položaju, ko prejemniku teh storitev ni mogel zaračunati DDV, hkrati pa mora ta davek plačati državi. Davčni zavezanec bi tako moral zneske, ki jih država zahteva iz naslova DDV, vzeti iz lastnih sredstev, s čimer bi bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti DDV.

28. V teh okoliščinah je tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (okrožno sodišče v Luxembourg, Luksemburg) prekinilo postopek in Sodišču postavilo naslednja vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali je treba pojem ‚gospodarske dejavnosti‘ v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da zajema, ali tako, da izključuje opravljanje storitev v okviru trikotnega razmerja, v katerem ponudnika storitev za njihovo opravljanje pooblasti subjekt, ki ni prejemnik opravljenih storitev?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če se storitve opravljajo v okviru naloge, ki jo dodeli neodvisen pravosodni organ?

3. Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če plačilo ponudnika storitev nosi prejemnik storitev ali če ga nosi država, katere del je subjekt, ki je ponudnika storitev pooblastil za njihovo opravljanje?
4. Ali je treba pojem gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da zajema, ali tako, da izključuje opravljanje storitev, če plačilo ponudnika storitev ni zakonsko obvezno in višina tega plačila, če je dodeljeno, (a) zahteva presojo vsakega primera posebej, (b) je vedno odvisna od premoženjskega stanja prejemnika storitev in (c) se določi bodisi na podlagi pavšalnega zneska bodisi deleža prihodkov prejemnika storitev bodisi opravljenih storitev?
5. Ali je treba pojem „opravljanje storitev in dobav[a] blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ iz člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da vključuje, ali tako, da izključuje storitve, opravljene v okviru ureditve varstva (poslovno nesposobnih) polnoletnih oseb, ki je bila vzpostavljena z zakonom in nad katero nadzor izvaja neodvisen pravosodni organ?
6. Ali je treba pojem „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ iz člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, razlagati tako, da za priznanje socialnega pomena organizacije nalaga nekatere zahteve glede na obliko delovanja ponudnika storitev ali glede na altruistični ali pridobitni cilj dejavnosti ponudnika storitev, ali splošneje tako, da z drugimi merili ali pogoji omejuje področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(g), ali pa zadostuje le opravljanje storitev, „povezanih s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, da ima zadevna organizacija socialni pomen?
7. Ali je treba pojem „organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ iz člena 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, razlagati tako, da zahteva postopek priznanja, ki se opira na vnaprej določen postopek in merila, ali pa se lahko *ad hoc* priznanje podeli v vsakem primeru posebej, po potrebi s strani pravosodnega organa?
8. Ali načelo varstva legitimnih pričakovanj, kot se razlaga v sodni praksi Sodišča Evropske unije, upravi, pristojni za izterjavo DDV, omogoča, da od zavezanca za DDV zahteva plačilo DDV za gospodarske transakcije, ki se nanašajo na obdobje, ki je ob izdaji davčne odločbe uprave že končano, potem ko je ta uprava v daljšem obdobju pred tem obdobjem sprejemala obračune DDV navedenega davčnega zavezanca, v katerih take gospodarske transakcije niso bile vključene med obdavčljive transakcije? Ali za to možnost uprave, pristojne za izterjavo DDV, veljajo določeni pogoji?“

III. Pravna presoja

29. Namen vprašanj za predhodno odločanje je v bistvu ugotoviti, ali so dejavnosti, ki jih opravlja odvetnik kot pooblaščenec, oskrbovalec in skrbnik poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, predmet obdavčenja z DDV ali so tega oproščene.
30. Kot je predlagala Komisija, se lahko osem vprašanj za predhodno odločanje razdeli na tri skupine:
- A) prva štiri se nanašajo na pojem ekonomske dejavnosti, in zlasti, ali zgoraj navedene dejavnosti spadajo v pojem ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) v povezavi s členom 2(1)(c)

Direktive o DDV;

B) vprašanja od petega do sedmega se nanašajo na področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV in zlasti, ali so te dejavnosti oproščene, ker gre za „opravljanje storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, in ali se lahko odvetniki, ki jih opravljajo, štejejo za „organe zadevne države članice, ki imajo v skladu z isto določbo socialni pomen“;

C) z zadnjim vprašanjem za predhodno odločanje se prosi za pojasnilo, ali načelo varstva legitimnih pričakovanj izključuje, da so te dejavnosti predmet DDV, če so davčni organi pred tem dalj časa določali, da te dejavnosti niso predmet DDV.

31. Kot je zahtevalo Sodišče, bodo ti sklepni predlogi osredotočeni na peto, šesto in sedmo vprašanje za predhodno odločanje, ki so združena pod točko B in zadevajo obseg uporabe oprostitve storitev, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom. Ekonomska narava storitev v skladu z merili, določenimi v členu 9(1) Direktive o DDV, ki je predmet skupine vprašanj pod točko A), se torej predpostavlja.

32. Predhodno ugotavljam, da so vprašanja, ki jih je treba preučiti, pomembna tudi zunaj obravnavane zadeve, ker Sodišče Evropske unije trenutno obravnava še eno podobno zadevo z istega področja, ki jo je predložilo Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče, Avstrija) in se nanaša na edino vprašanje za predhodno odločanje, ki se v veliki meri prekriva z vprašanji iz skupine B(4).

33. Tudi v zadevi C-1/20 je tožena stranka odvetnik, ki mu je sodišče pogosto dodelilo funkcijo zastopnika poslovno nesposobnih polnoletnih oseb. Davčna uprava je menila, da je treba za prihodke, ki izhajajo iz dejavnosti, ki jih odvetnik opravlja kot zastopnik, plačati DDV. Tožena stranka se je pritožila pri Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), ki je pritožbo zavrnilo ob predpostavki, da se poklicna kategorija odvetnikov ne more šteti za organ, ki bi mu bil priznan socialni pomen.

34. Iz branja vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je zastavilo avstrijsko sodišče, pa izhajajo elementi, ki bi lahko bili koristni tudi za odgovor na vprašanja v obravnavani zadevi.

35. Za namen teh sklepnih predlogov je zlasti koristna okoliščina, zaradi katere je „Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki se je izrekalo o vprašanju dejavnosti, ki jo ureja člen 1896 BGB, ki je v nemškem pravu primerljiva z dejavnostjo poklicnega skrbnika, zaključilo, da bi ta lahko pričakoval, da bo dejavnost oproščena davka v skladu s členom 132(1)(g) Direktive o DDV, razen če gre za storitve proti plačilu, ki jih opravlja odvetnik, imenovan za skrbnika, ki opravlja pravno dejavnost v okviru skrbništva (Bundesfinanzhof, 25.4.2013, V R 7/11). Nemški zakonodajalec je na podlagi navedene sodne prakse v členu 4(16)(k) nemškega zakona o prometnem davku določil oprostitve za te storitve“(5).

36. Za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje, združena v točki B, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 132(1)(g) Direktive o DDV zahteva, da morata biti hkrati izpolnjena dva pogoja, da se lahko uporabi oprostitve plačila DDV, predvidena v tej določbi: opravljanje zadevnih storitev mora biti tesno povezano „s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, storitve pa morajo opravljati „osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“(6).

37. Preveriti je torej treba, ali dejavnosti, ki jih opravlja odvetnik kot pooblaščenec, oskrbovalec ali skrbnik poslovno nesposobne polnoletne osebe, spadajo na področje uporabe oprostitve plačila DDV iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV, in torej ali so te dejavnosti „tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ in ali se odvetnik, ki jih je opravil, lahko šteje za

„organ, ki je v državi članici priznan kot organ socialnega pomena“.

38. V obravnavani zadevi je treba preveriti, ali je razlaga, ki jo predlaga luksemburška vlada, po kateri mora biti odvetnik, ki opravlja zgoraj navedene dejavnosti, izključen iz oprostitve plačila DDV, skladna z jezikovno, sistematično in teleološko razlago člena 132(1)(g) Direktive o DDV(7), in drugi?, ali imajo države članice diskrecijsko pravico, da lahko tako oprostitvev sprejmejo v razlago.

39. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča „je treba izraze, ki se uporabljajo za opis oprostitvev iz člena 132 Direktive o DDV, razlagati ozko“(8), ker pomenijo odstopanje od splošnega načela, po katerem je treba DDV plačati za vsako storitev, ki jo za plačilo opravi davčni zavezanec.

40. Država članica pa s tako ozko razlago ob prenosu direktive ne sme otežiti izvajanja sistema oprostitvev do te mere, da bi jim odvzela učinke.

41. Zato se je treba sklicevati na smisel same določbe.

42. Namen Direktive o DDV je uskladiti nacionalno zakonodajo, da se vzpostavi skupen sistem davka na dodano vrednost in torej enotna davčna osnova.

43. Razlaga izrazov iz Direktive o DDV mora biti zato v skladu s cilji navedenih oprostitvev in zahtevami načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Preprečiti je treba, da bi se pojmi, uporabljeni za opredelitev oprostitvev iz člena 132, razlagali tako, da oprostitvam odvzamejo njihov učinek(9).

44. Cilj te oprostitve je, da se z ugodnejšo obravnavo nekaterih storitev v javnem interesu v socialnem sektorju na področju DDV znižajo stroški teh storitev, ki tako postanejo dostopnejše za posameznike, ki bi jih lahko uporabili(10).

45. Videti je, da iz spisa izhaja, in sicer vsaj iz trditev tožeče stranke v postopku v glavni stvari, da tudi luksemburško pravosodno ministrstvo meni, da je treba socialnovarstvene storitve, tudi če jih opravljajo odvetniki, oprostiti plačila DDV, da stroški, ki jih nosi družba, ne bi postali previsoki(11).

a) *Pogoj, v skladu s katerim mora biti opravljanje storitev „tesno povezano s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“*

46. Pojem „tesna povezava“ torej v logiki socialnega varstva, za katero je značilen zaradi svojih namenov, ne zahteva posebej stroge razlage, tudi zato, ker za oprostitvev, določeno v členu 132(1)(g) Direktive o DDV, velja dodatni pogoj, in sicer da so zadevne storitve „bistvene“ za socialno skrbstvo in socialnovarstveno delo v smislu člena 134(a) te direktive(12).

47. Čeprav pojma „socialno skrbstvo in socialnovarstveno delo“ v Direktivi o DDV nista opredeljena, je v sodni praksi Sodišča večkrat priznan socialni pomen nekaterih dejavnosti, povezanih z nego, pomočjo in varstvom polnoletnih oseb, ki potrebujejo pomoč in postrežbo.

48. V sodbi Kügler(13) je Sodišče razsodilo, da storitve osnovne nege in pomoči na domu, ki jih služba za ambulantno nego ponuja osebam, ki so fizično in ekonomsko odvisne od pomoči, pomenijo storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, v smislu člena 13(A)(1)(g) Šeste direktive(14).

49. Prav tako je bilo v sodbi Zimmerman(15) med strankama nesporno, da se ambulantna nega, ki jo je opravljala diplomirana medicinska sestra, lahko šteje za „tesno povezano s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“ v smislu ?lena 13(A)(1)(g) Šeste direktive.

50. Ugotoviti je tudi treba, da so v besedilu ?lena 132(1)(g) Direktive o DDV storitve, ki jih opravljajo domovi za ostarele, izrecno navedene med storitvami in dobavami blaga, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom in ki torej spadajo pod oprostitve iz te določbe. To okoliš?ino je Sodiš?e poudarilo v sodbi Les Jardins de Jouvence(16).

51. Iz spisa izhaja, da je za imenovanje zakonitega zastopnika potrebno, da polnoletna oseba ni sposobna samostojno skrbeti za svoje interese, ker ima psihi?no bolezen ali duševno motnjo, težave zaradi staranja ali druga?no nezmožnost.

52. Za oceno socialnega pomena dejavnosti, ki jih opravlja zakoniti zastopnik, in torej njene tesne povezave s socialnim skrbstvom, je treba upoštevati zlasti dejansko vsebino te dejavnosti. V ta namen so posebej koristni pisni odgovori, ki so jih stranke glede tega podale na vprašanja Sodiš?a.

53. Po mnenju tože?e stranke v postopku v glavni stvari je ve?ina storitev, ki jih opravljajo odvetniki, imenovani za pooblaš?ence, oskrbovalce ali skrbnike poslovno nesposobnih polnoletnih oseb: 1) obisk strank na domu, da se prepri?ajo o njihovem stanju in se seznanijo z njihovimi potrebami; 2) vzdrževanje stikov z družino, socialnimi službami in negovalci; 3) izbira kraja prebivanja; 4) zahtevki za pokojnine, socialne pomo?i; 5) izvajanje pomo?i na domu; 6) pla?ilo položnic, pridobivanje povra?ila stroškov zdravljenja, prijava dohodkov, izro?itev denarja za vsakodnevne stroške.

54. Lahko se zgodi, da zastopnik opravlja tudi pravne storitve, ne da bi bile te dejavnosti pridržane zgolj odvetnikom: pogajanje, podpis ali odpoved pogodbe o najemu, prodaja premi?nin ali nepremi?nin, pomo? ali zastopanje polnoletne osebe pri dedovanju. V skladu z luksemburškim nacionalnim pravom se lahko kot pooblaš?enci, oskrbovalci ali skrbniki imenujejo tudi ožji družinski ?lani upravi?enca ali institucije, pristojne za varstvo oseb z duševnimi ali fizi?nimi težavami.

55. Nazadnje, ta pooblastila lahko vklju?ujejo tudi storitve, ki spadajo v izklju?no pristojnost odvetnikov, kot je zastopanje poslovno nesposobne osebe v pravnih sporih, vendar naj bi bile take storitve števil?no manj pomembne.

56. Luksemburška vlada je na to to?ko odgovorila, da so v skladu z informacijami, ki jih je zbrala luksemburška odvetniška zbornica, dejavnosti odvetnikov na tem podro?ju raznovrstne in niso izklju?no vsakodnevno zastopanje, ampak se „del dejavnosti odvetnika lahko opredeli kot ‚socialne‘: stik s socialnimi službami, zdravniki, bankami, družinami. Odvetniki se morajo na primer pogosto ukvarjati s sprejemom v negovalne ustanove, zahtevati denarno pomo? in upravljati selitev“(17).

57. Torej ni videti, da bi se odgovori strank na vprašanje Sodiš?a o dejanski vsebini dejavnosti, ki jih izvajajo zakoniti zastopniki, vsebinsko razlikovali: odvetniki opravljajo raznovrstne dejavnosti za poslovno nesposobne osebe in del teh dejavnosti se lahko opredeli kot „socialne“, in sicer tudi v zgoraj navedenem pomenu „tesno povezane s socialnim skrbstvom“.

58. Pri dejstvih, ki so jih predstavile stranke, se razlikuje obseg in delež dejavnosti, ki se opravljajo: za tožečo stranko v postopku v glavni stvari dejavnosti „socialne“ narave prevladujejo nad drugimi, za luksemburško vlado pa so samo „del“ številnih dejavnosti.

59. Za določitev socialnega pomena teh dejavnosti zastopanja je treba upoštevati tudi nekatere elemente, določene v podrobnih določbah (v obravnavani zadevi je to uredba Velikega vojvodstva): a) če polnoletna oseba nima zadostnih finančnih sredstev, je strošek teh pooblastil v breme države; b) nadomestilo za storitve, ki ga mora določiti sodišče, je sorazmerno zlasti z dohodki in s premoženjskim stanjem poslovno nesposobne osebe; c) zastopnik se preveri pred sodiščem; d) plačano nadomestilo je pogosto pavšalno in redko ustreza opravljenim storitvam.

60. Kot izhaja iz spisa, se zdi, da bi se lahko v obravnavani zadevi ti elementi prekrivali.

61. Na podlagi povezanega branja trditev strank, vključno z javno stranjo, ki jo zastopa luksemburška vlada, lahko torej trdimo, da se lahko del dejavnosti, ki jih opravlja odvetnik pooblaščenec, oskrbovalec ali skrbnik polnoletnih poslovno nesposobnih oseb, šteje za „tesno povezane s socialnim skrbstvom“, ker so povezane z nego poslovno nesposobne osebe in z njenimi osebnimi življenjskimi odločitvami, in je tudi „bistven“, da lahko pooblaščenec, skrbnik in zakoniti oskrbovalec opravlja dejavnosti socialnega skrbstva, ker je potreben, da se upravičencu zagotovi dostojno življenje glede na njegove duševne ali fizične težave(18). Gre torej za dejavnosti, ki so potrebne za nego, pomož in varstvo oseb z duševnimi ali fizičnimi težavami, ki jih same sicer ne bi mogle opravljati samostojno. Pomislimo zlasti na odločitev, ali zadevno osebo sprejeti v negovalno ustanovo, primerno njenim potrebam, ali ji zagotavljati pomož na domu.

62. Kot je priznala tudi luksemburška vlada, se pojem „socialno skrbstvo“ namreč lahko opiše tudi kot pomož, ki fizični osebi pomaga dostojno preživeti, ko potrebuje pomož(19).

63. Upravljanje premoženja je lahko (vsaj v nekaterih primerih) dejavnost, ki zagotavlja dostojno preživetje upravičenca in ga zavaruje pred škodljivim razpolaganjem.

64. Po drugi strani je dostojno preživetje zagotovo ogroženo, če se dejanske vsakdanje dejavnosti, vključno s finančnimi, ne upravljajo s potrebno skrbnostjo.

65. Druga kategorija dejavnosti, ki jih opravlja odvetnik pooblaščenec, oskrbovalec ali skrbnik poslovno nesposobne polnoletne osebe, ki je povezana izključno z odvetniškim poklicem, je del dejavnosti, ki jih opravlja odvetnik pooblaščenec, oskrbovalec ali skrbnik.

66. Izključujem možnost, da bi se te dejavnosti, ki jih opravlja odvetnik pooblaščenec, oskrbovalec ali skrbnik v svoji poklicni funkciji, lahko štelo za dejavnosti, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in so nujne za opravljanje oproščenih storitev. Gre namreč za poklicne dejavnosti, ki jih opravljajo izključno odvetniki in ki se opravljajo z izvajanjem samostojnega poklica in ne z izvajanjem socialne funkcije pooblaščenca, oskrbovalca ali skrbnika.

67. Da se oceni, ali je mogoča oprostitev za odvetnika, ki opravlja dejavnosti, ki so nedvomno socialna pomož, kot so te, opisane zgoraj, je treba preveriti, ali je izpolnjen drugi pogoj, določen v Direktivi o DDV (država članica priznava, da gre za organ socialnega pomena). Po mojem mnenju sta pogoja tesno povezana v smislu, da se, če znatno prevladujejo dejavnosti socialne pomoži, lahko opredeli narava subjekta, ki opravlja te storitve, tako da se šteje, da se njegova dejavnost opravlja na socialnem področju in jo je torej treba priznati kot tako.

68. Kot bomo videli, po mojem mnenju, če odvetnik opravlja pretežno funkcije socialnega pomena (ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom), ki niso tiste, ki so ozko pravne, je za

storitve socialnega pomena lahko upravičen do oprostitve. Ta ne more biti izključena samo zato, ker gre za odvetnika.

b) *Pogoj za priznanje kot organizacije socialnega pomena s strani države članice*

69. V členu 132(1)(g) Direktive o DDV niso pojasnjeni pogoji in pravila za priznavanje organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena.

70. Zato mora na celoma nacionalno pravo vsake države članice določiti pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam odobri tako priznanje(20).

71. Natančneje, člen 132 Direktive o DDV državam članicam priznava možnost, da oprostitev, ki je določena v odstavku 1(g), odobrijo organizacijam, ki niso osebe javnega prava, pri čemer morajo izpolnjevati enega ali več pogojev, naštetih v istem členu. Države članice lahko te izbirne pogoje prosto in dodatno določijo za odobritev zadevne oprostitve(21).

72. Iz tega izhaja, da člen 132(1)(g) Direktive o DDV državam članicam daje diskrecijsko pravico, da nekatere organizacije, ki niso subjekti javnega prava, priznajo kot organizacije socialnega pomena(22).

73. Vendar je treba spomniti, da člen 131(1) omejuje diskrecijsko pravico držav članic in pojasnjuje, da lahko „zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab“ sprejemajo dodatne pogoje poleg tistih iz direktive.

74. Diskrecijska pravica držav članic pri določenju pogojev za dostop do oprostitve zato ne sme vplivati na opredelitev vsebine oprostitev, določenih v Direktivi.

75. Ubeseditev „zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev“ je po mojem mnenju namenjena temu, da državam članicam omogoči sprejetje nacionalnih predpisov, ki bodo primerni, da uporaba oprostitev za gospodarske subjekte ne bo pretirano zapletena, pa tudi za racionalizacijo nadzora.

76. Prav tako se ubeseditev „zaradi [...] preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab“ očitno ne more nanašati na samo subjektivne izključitve, ki niso povezane z dejansko naravo dejavnosti, ki se opravljajo.

77. V vsakem primeru je treba glede na splošna načela šteti, da se mora diskrecijska pravica držav članic izvajati skladno s pravom Unije(23).

78. Če davčni zavezanec izpodbija priznanje ali nepriznanje organizacije kot organizacije socialnega pomena v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV, morajo nacionalna sodišča preučiti, ali so pristojni organi upoštevali omejitve diskrecijske pravice, dodeljene s tem členom, ob uporabi načel prava Unije, vključno zlasti z načelom enakega obravnavanja, ki se na področju DDV izraža kot načelo davčne nevtralnosti(24).

79. V obravnavani zadevi luksemburška vlada EQ ni priznala statusa organizacije socialnega pomena za dejavnosti, ki jih opravlja kot pooblaščenec, oskrbovalec in skrbnik, in očitno je bila ovira za to okoliščina, da je odvetnik.

80. Sodišče je že v predhodnih izrekih izključilo, da bi se poklicna kategorija odvetnikov na celoma lahko štela za organizacije socialnega pomena. Po mnenju Sodišča država članica ne sme uporabiti nižje stopnje DDV za storitve, ki jih opravljajo zasebni subjekti, ki opravljajo pridobitno dejavnost, samo na podlagi presoje narave teh storitev, ne da bi zlasti celovito

upoštevala cilje, ki jih uresničujejo ti subjekti, in trajnost njihovega socialnega delovanja; ob upoštevanju ciljev in neobstoja trajnosti morebitnega socialnega delovanja je Sodišče ugotovilo, da za poklicno kategorijo odvetnikov in odvetnikov na prizivnem sodišču na splošno ni mogoče šteti, da je socialnega pomena(25).

81. Z uporabo enake razlage je Sodišče odločilo, da storitve, ki jih odvetniki opravljajo v okviru nacionalne ureditve brezplačne pravne pomoči, niso oproščene plačila DDV na podlagi člena 132(1)(g) Direktive o DDV(26).

82. Zdi pa se, da ima primer, kakršen je obravnavani v tej zadevi, nekatere posebnosti, zaradi katerih bi se lahko štelo, da uporaba oprostitve DDV ni *a priori* izključena.

83. Kot lahko namreč ugotovimo iz zgoraj navedenega glede vrste storitev, ki jih opravlja odvetnik kot pooblaščenec, oskrbovalec ali skrbnik poslovno nesposobne osebe, ima vsaj del teh storitev nedvomno socialni pomen, zato bi se lahko štelo za tesno povezane s pojmom „socialno skrbstvo“, kot je pojasnjen zgoraj.

84. Te storitve namreč niso pridržane izključno odvetnikom in njihovo izvajanje dejansko ni odvisno od statusa odvetnika.

85. Zdaj je treba po mojem mnenju preučiti nekatere nadaljnje pogoje, da se oprostitvev DDV šteje za skladno s položajem, kakršen je v obravnavani zadevi: pomen tega, da je izvajalec funkcije pooblaščenca, oskrbovalca ali skrbnika poslovno nesposobne osebe odvetnik, ter obseg in stabilnost socialnega delovanja subjekta, ki prosi za oprostitvev, in sicer tudi zato, da se ugotovi spoštovanje omejitev diskrecijske pravice države članice pri določitvi dodatnih pogojev poleg tistih, ki so za priznanje oprostitve določeni v direktivi.

86. Nacionalno sodišče mora dejansko preveriti vse te pogoje, Sodišče pa mu mora zagotoviti merila, da bo to presojlo opravilo v skladu s pravom Unije.

87. Če bi se namreč lahko za potrjen štel pogoj glede tesne povezave opravljenih storitev s socialnim skrbstvom, to ne bi zadostovalo, da bi se za potrjen štel tudi drugi pogoj glede priznavanja, ki izrecno zahteva, da mora biti subjekt, ki opravlja zgoraj navedene storitve, priznan kot „organizacija socialnega pomena“(27).

88. Tako je po mojem mnenju treba brati sodno prakso Sodišča, ki določa, da če „bi lahko država članica zasebne subjekte, ki opravljajo pridobitno dejavnost, prosto opredelila kot organizacije v smislu navedene točke 15 preprosto iz razloga, da ti subjekti opravljajo tudi storitve socialnega pomena, bi to nasprotovalo volji zakonodajalca Unije, da možnost uporabe nižje stopnje omeji samo na storitve, ki jih opravljajo organizacije, ki ustrezajo tej dvojni zahtevi“(28).

89. Menim pa, da velja tudi nasprotno: volji zakonodajalca Unije bi nasprotovalo tudi, če bi država članica zavrnila opredelitev zasebnih subjektov, ki, čeprav (omejeno) opravljajo pridobitno dejavnost, opravljajo storitve socialnega pomena, tako da se lahko dokaže stabilnost njihovega socialnega delovanja, kot „organizacij socialne narave“.

90. Menim namreč, da zgoraj navedene sodne prakse Sodišča ni mogoče razlagati v smislu, da samo zato, ker je vpisan v razvid odvetnikov, iz možnosti uporabe oprostitvev DDV iz člena 132(1)(g) Direktive o DDV vnaprej izključuje subjekt, ki pretežno opravlja storitve, tesno povezane s socialnim skrbstvom, in lahko dokaže stabilnost socialnega delovanja.

91. To je v prvi vrsti zaradi narave sorazmernosti, ki je eno od splošnih načel prava Unije. Sodišče je večkrat poudarilo, da morajo sredstva, ki se uporabljajo za izvajanje Šeste direktive,

omogočati uresničevanje ciljev, katerim ta ureditev sledi, in ne smejo presegati tega, kar je nujno za njihovo uresnitev(29).

92. Če se subjektu oprostitev ne prizna samo zato, ker je vpisan v razvid odvetnikov, bi tvegali, da se bo spremenilo ravnovesje določenih prava Unije, kar bi imelo „izključujoči“ namen, ki pa ni v duhu Direktive.

93. Za uporabo oprostitve je očitno pravilneje, da se obravnava dejavnost, ki jo opravlja subjekt, in ne toliko narava subjekta.

94. Na drugem mestu je treba upoštevati načelo davčne nevtralnosti. Okoliščina, da je zavezanec odvetnik, ne bi smela povzročiti drugačnega davčnega obravnavanja od oseb, ki opravljajo v bistvu iste storitve in so upravičene do oprostitve, v primeru da obstajajo osebe ali združenja, ki opravljajo podobne storitve in so bile priznane(30).

95. Tak pristop bi bil namreč enakovreden temu, da se upošteva zlasti ime zadevnega davčnega zavezanca, kar bi lahko bilo v nasprotju z dejstvom, da je upoštevanje ekonomske in poslovne realnosti temeljno merilo za uporabo DDV. Problematično bi lahko bilo tudi glede na načelo davčne nevtralnosti, ki preprečuje, da bi se podobne ekonomske transakcije, ki so med sabo torej v konkurenci, na področju DDV obravnavale različno.

96. Tretjič, ugotovimo lahko, da obravnavane dejavnosti izvaja odvetnik, in sicer ne samo zaradi svoje poklicne kvalifikacije, ampak po tem, ko ga sodišče imenuje za pooblaščenca, oskrbovalca ali skrbnika poslovno nesposobne polnoletne osebe. Pravosodni organ imenovani osebi podeli posebno funkcijo, ki je z zakonom določena v korist poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, in na podlagi te funkcije ima pooblastila/obveznost, da zastopa in varuje poslovno nesposobno polnoletno osebo ter izvaja dejavnosti, ki so za to potrebne. Zato se sprašujem, ali se lahko pooblaščenec, oskrbovalec ali skrbnik, kot je določen v luksemburškem pravu, razume kot „organizacija, ki ji je priznan socialni pomen“ zaradi posebnega socialnega pomena te osebe, ki ga ima po zakonu. V tem primeru bi priznanje socialnega pomena funkcije pooblaščenca, oskrbovalca in skrbnika izhajalo neposredno iz nacionalne zakonodaje, ukrep sodišča o imenovanju pa bi bil omejen na to, da poišče subjekt, ki bo funkcijo izvajal.

97. Po mojem mnenju tudi sploh ni prepričljivo, kar sta navedli luksemburška vlada in Komisija, in sicer da je to, da je za poklic odvetnika značilna pridobitnost, dejavnik, ki ovira priznanje.

98. Pojem „organizacija“ je načeloma dovolj širok in lahko vključuje zasebne (omejeno) profitne subjekte: to, da EQ nekatere dejavnosti opravlja s takim namenom, nikakor ne izključuje opredelitve tega subjekta kot „druge organizacije, ki jih zadevna država članica priznava kot organizacije socialnega pomena“ v smislu člena 132(1)(g) Direktive o DDV(31).

99. To je po mojem mnenju pod pogojem, da je pridobitnost omejena, kot je obravnavano v nadaljevanju.

100. Najprej je treba ugotoviti, da nadomestilo za storitev, ki jo opravi odvetnik, lahko plača država, če poslovno nesposobna polnoletna oseba nima zadostnih finančnih sredstev.

101. To nadomestilo, ki je določeno na podlagi uredbe Velikega vojvodstva, kot je navedeno zgoraj, ni nikoli določeno vnaprej, ni nikoli samodejno, ker je predmet presoje Sodišča, in lahko se zgodi, da zato, ker ne razlikuje med stroški in storitvami odvetnika, ne pokrije stroškov v celoti(32).

102. Ta okoliščina se v skladu z že navedeno sodno prakso(33) lahko uvrsti med elemente, ki jih je treba upoštevati pri določitvi, ali je obravnavana organizacija socialnega pomena, in dokazuje,

da se dejavnosti socialne narave, ?eprav proti pla?ilu, opravljajo po logiki, ki ni tržna.

103. Sodiš?e je že pojasnilo, da morajo nacionalni organi pri priznavanju drugih organizacij, ki niso osebe javnega prava, kot organizacij socialnega pomena, v skladu s pravom Unije in pod nadzorom nacionalnih sodiš?, upoštevati ve? elementov: obstoj posebnih dolo?b, splošni interes v zvezi z dejavnostjo zadevnega dav?nega zavezanca, dejstvo, da je bila drugim dav?nim zavezancem, ki opravljajo enake dejavnosti, priznana podobna oprostitve, in dejstvo, da lahko stroške zadevnih storitev v veliki meri prevzame država(34).

104. Zdi se mi, da so v obravnavani zadevi prisotni nekateri elementi, ki jih je Sodiš?e dolo?ilo za priznanje socialnega pomena dolo?ene organizacije, ?eprav so prisotni le deloma: to so splošni interes vsaj nekaterih dejavnosti, ki jih opravlja zavezanec, dejstvo, da so do oprostitve upravi?eni drugi zavezanci, ki opravljajo iste dejavnosti(35), dejstvo, da vsaj del stroškov teh socialnovarstvenih dejavnosti krije država oziroma se – kot v obravnavani zadevi – dolo?ijo z odlo?bo in po presoji pravosodnega organa. Seveda mora nacionalno sodiš?e ugotoviti, ali so v postopku v glavni stvari ti elementi dejansko prisotni, pri ?emer je treba pojasniti, da gre za elemente, katerih prisotnosti ni mogo?e šteti za nujno za priznanje.

105. Prav zato, ker okoliš?ine, ki so predmet obravnavane zadeve, niso *de plano* tiste tipi?ne okoliš?ine, ki dajejo pravico do oprostitve, je po mojem mnenju dejanski element, po katerem se opredeli položaj subjekta, da se ga lahko šteje za „organizacijo socialnega pomena“, kot posredno izhaja iz navedene sodne prakse, stabilno socialno delovanje.

106. Ta okoliš?ina je zlahka prepoznavna, ko so dejavnost ali edini namen dejavnosti subjekta storitve socialnega pomena ali socialna pomo?, težje pa jo je preveriti (vendar je ni mogo?e izklju?iti), ko subjekt opravlja bolj raznovrstno dejavnost v svoji poklicni funkciji in zlasti kot odvetnik.

107. Menim, da bi moralo biti v tem primeru, ker, kot že re?eno, ni mogo?e vnaprej izklju?iti možnosti priznanja samo zaradi pripadnosti dolo?enemu poklicu, merilo, ki bi lahko nacionalnemu organu pomagalo pri priznanju, povezano z dejavnostjo socialnega pomena, ki koli?insko prevladuje nad drugimi dejavnostmi, ki se prav tako legitimno opravljajo.

108. Odvetnik, ki kot vsak drugi ponudnik prevladujo?e opravlja dejavnosti, ki so „storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom“, se po mojem mnenju lahko prizna kot „organizacija socialnega pomena“, ?eprav opravlja tudi dejavnosti ozko pravne narave, tudi ?e te niso povezane s socialnimi storitvami.

109. Ponudnik bi moral v tem primeru voditi lo?eno ra?unovodstvo, ki za namene obra?una DDV omogo?a lo?evanje med (prevladujo?imi) dejavnostmi, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom in so oproš?ene, in med (preostalimi) drugimi dejavnostmi, za katere se obra?una DDV(36).

110. V teh okoliš?inah bo moralo predložitveno sodiš?e ob upoštevanju vseh upoštevanih elementov, zlasti navedenih, odlo?iti, ali so nacionalni organi s tem, ko EQ niso priznali kot organizacije, ki ima socialni pomen, upoštevali meje diskrecijske pravice, ki jo imajo v skladu s ?lenom 132 Direktive o DDV.

c) **Možnost nacionalnega sodiš?a, da opravi priznanje**

111. Nekaj sklepnih ugotovitev v zvezi s postopkom priznanja; luksemburška vlada in, kolikor razumem, tudi Komisija, menita, da v luksemburškem sistemu sodiš?e zavezanca ne more priznati za „organizacijo socialnega pomena“, in sicer niti v primeru, da je ugotovljeno, da je luksemburška

država, ki v svojem nacionalnem pravnem redu ni predvidela možnosti priznanja za določenega zavezanca, presegla svojo diskrecijsko pravico na tem področju.

112. Čeprav je res, da člen 131 obravnavane Direktive o DDV državam članicam prepušča široko diskrecijsko pravico glede priznavanja zadevnih organizacij, je Sodišče izrecno ugotovilo, in sicer prav v zvezi z razlago te direktive, da „se ni mogoče sklicevati na splošnost zadevne direktive ali na pravico do proste presoje, ki jo [...] daje državam članicam, da bi se izničil učinek določb, na katere bi se bilo mogoče glede na njihovo vsebino sklicevati na sodišču, čeprav Direktiva kot celota ni bila uveljavljena“(37).

113. To mora opredeliti predvsem država, vendar je Sodišče pojasnilo, da se država članica, ki ni sprejela izvedbenih ukrepov, določenih v direktivi, „na to dejstvo ne more sklicevati z namenom, da bi davčnemu zavezancu zavrnila oprostitev, ki jo ta lahko v skladu s Šesto direktivo upravičeno zahteva“(38). Če je torej mogoče na drugačen način določiti pogoje za zadevno priznanje, načeloma evropske ureditve, predvsem pa načelo polnega učinka direktiv, določajo, da se zadevnim osebam ne sme preprečiti uresničevanje pravice, določene v obravnavani direktivi.

114. Spomniti je treba, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso(39) posameznik lahko, če niso bili pravočasno sprejeti ukrepi za prenos, nasproti vsem nacionalnim predpisom, ki niso v skladu z direktivo, sklicuje na tiste določbe direktive, ki so po vsebini brezpogojne in dovolj natančne; na te določbe se lahko sklicuje tudi, če določajo pravice, ki jih posameznik lahko uveljavlja proti državi.

115. Sodišče je v sodbi Kügler pojasnilo, da člen 132(1)(g) Direktive o DDV dovolj jasno in brezpogojno določa dejavnosti, upravičene do oprostitve, zato se ta določba uporablja neposredno(40).

116. Ni mogoče šteti, da se zaradi neobstoja ustreznega zakonskega priznanja obravnavanih organizacij ta predpis ne uporablja neposredno, ampak je treba preveriti, ali ureditev zadevne države članice omogoča, da se kakršna koli oblika priznanja socialnega pomena organizacije vzpostavi na drugačen način, četudi samo dejansko.

117. V mejah, v katerih države članice spoštujejo omejitve diskrecijske pravice, ki jim je podeljena s členom 132(1)(g) Direktive o DDV, posamezniki na podlagi te določbe ne morejo pridobiti priznanja, da so organizacija socialnega pomena v zadevni državi članici.

118. Zaradi neposrednega učinka, ki ga Sodišče priznava obravnavani oprostivi(41), pa menim, da če je Luksemburg presegel omejitve diskrecijske pravice in ni predvidel možnosti priznanja v tem posameznem primeru, bi lahko predložitveno sodišče po potrebi samo opravilo to priznanje.

119. S tega vidika, če posameznik prosi za priznanje, da je organizacija socialnega pomena, mora nacionalno sodišče presoditi, ali so pristojni organi spoštovali navedene omejitve z uporabo načel prava Unije, in „na podlagi vseh upoštevnihih elementov ugotoviti, ali je davčni zavezanec organizacija, ki ji je priznan socialni pomen v smislu te določbe“(42).

120. Tukaj predlagana rešitev ne razširi področja oprostitve prek tega, kar je določeno v direktivi, ampak se omejuje na to, da omogoči priznanje subjektom, ki bi imeli do tega pravico v skladu z direktivo.

IV. Predlog

121. Na podlagi navedenega Sodišča predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je Sodišče zastavilo tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (okrožno sodišče v Luxembourg, Luksemburg), in so navedena pod številkami 5, 6 in 7 ter združena v skupini B, odgovori:

1. Člen 132(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da lahko med storitve, ki so tesno povezane s socialnim skrbstvom, vključuje storitve, ki se opravljajo v okviru sistema za varstvo poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, vzpostavljenega po zakonu in pod nadzorom neodvisnega pravosodnega organa; da se status organizacije, ki ji je priznan socialni pomen, lahko prizna odvetniku v okviru sistema varstva poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, pod pogojem, da za ta subjekt velja stabilno socialno delovanje v smislu, da dejavnosti socialne narave bistveno prevladujejo nad drugimi dejavnostmi; za namen tega priznanja ni potreben postopek za priznanje, ki temelji na vnaprej določenem postopku in merilih, ampak se lahko opravi za vsak primer posebej in ga lahko po potrebi opravi tudi pravosodni organ, če nepriznanje s strani nacionalnega zakonodajalca ali upravnega organa presega omejitev diskrecijske pravice, ki so državam članicam priznane z direktivo.

2. V ta namen bo moralo nacionalno sodišče ugotoviti, ali so dejavnosti pooblaščenca, oskrbovalca in skrbnika, ki jih opravlja EQ, tesno povezane s socialnim skrbstvom in ali se lahko EQ glede na vsebino ponujenih storitev prizna kot organizacija socialnega pomena pri opravljanju storitev pooblaščenca, oskrbovalca in skrbnika polnoletnih oseb, in preveriti, ali nepriznanje s strani zakonodajalca in nacionalnih upravnih organov presega omejitev diskrecijske pravice, ki so državam članicam priznane z direktivo.

1 Jezik izvirnika: italijanščina.

2 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

3 Glej sodbo z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, točka 38).

4 Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče) 3. januarja 2020 – B/Finanzamt Wien (C-1/20).

5 Zadeva C-1/20, predlog za sprejetje predhodne odločbe, točka 41. V pisnih odgovorih na vprašanja Sodišča, zlasti v odgovoru na vprašanje št. 3, je EQ izjavil, da se v Belgiji za odvetnike, imenovane za začasne upravitelje poslovno nesposobnih polnoletnih oseb, ne uporablja DDV na plačilo, ki ga prejmejo za to dejavnost, vendar se uporablja za druge dejavnosti, ki jih opravljajo kot odvetniki.

6 Glej sodbe z dne 8. oktobra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 30); z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 21), in z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točka 34).

7 Glej sodbo z dne 21. septembra 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, točka 29 in navedena sodna praksa).

8 Glej nazadnje sodbo z dne 8. oktobra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 28).

9 Glej sodbi z dne 8. oktobra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 28), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 22). Glede tega, v zvezi z razlago te določbe, glej sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan

voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 30 in navedena sodna praksa). Sodišče je ugotovilo, da prav je potrebna ozka razlaga, to ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev, razlagati na način, ki bi jim odvzel učink ali bi jih bilo skoraj nemogoče uporabiti.

10 Glej sodbe z dne 8. oktobra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 29); z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 41), in z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točka 30).

11 Glej predlog za sprejetje predhodne odločbe, str. 3, pri opisu trditev tožene stranke v postopku v glavni stvari.

12 Glej sodbo z dne 8. oktobra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 31).

13 Glej sodbo z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 61).

14 Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva). Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o DDV.

15 Glej sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 24).

16 Glej sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 42).

17 Stališča luksemburške vlade, točka 16.

18 Glej sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 54).

19 Pisni odgovor luksemburške vlade, točka 14.

20 Glej sodbe z dne 8. oktobra 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, točka 43); z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 32), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 26 in navedena sodna praksa).

21 Glej sodbi z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, točka 33), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 27 in navedena sodna praksa).

22 Glej sodbo z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točka 51 in navedena sodna praksa).

23 Glej sodbi z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točki 54 in 57), in z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točki 51 in 52).

24 Glej sodbi z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 56), in z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, točki 52 in 54).

- 25 Glej sodbo z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija (C?492/08, EU:C:2010:348, to?ki 45 in 46).
- 26 Glej sodbo z dne 28. julija 2016, Conseil des ministres (C?543/14, EU:C:2016:605, to?ka 65).
- 27 Glej sodbe z dne 8. oktobra 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, to?ka 30); z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, to?ka 21), in z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, to?ka 34).
- 28 Glej sodbo z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija (C?492/08, EU:C:2010:348, to?ka 44).
- 29 Glej sodbi z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 25), in z dne 26. aprila 2012, Komisija/Nizozemska (C?508/10, EU:C:2012:243, to?ka 75).
- 30 Glej sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, to?ka 49).
- 31 Glej sodbi z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, to?ka 39), in z dne 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, to?ka 27 in navedena sodna praksa).
- 32 Glej odgovore EQ na vprašanja Sodiš?a, zlasti odgovor na prvo vprašanje.
- 33 Glej sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, to?ka 31 in navedena sodna praksa).
- 34 Glej sodbe z dne 8. oktobra 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, to?ka 44); z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, to?ka 35), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, to?ka 31 in navedena sodna praksa).
- 35 Glede te zahteve se trditve tože?e stranke v postopku v glavni stvari in luksemburške vlade v odgovorih na pisna vprašanja Sodiš?a razhajajo. Zato bo moralo predložitveno sodiš?e ugotoviti, ali so ti elementi prisotni.
- 36 Glede delne oprostitve samo nekaterih dejavnosti in ne drugih glej nazadnje (v smislu, da prisotnost storitev druga?ne narave ne spremeni narave oprostitve) sodbi z dne 20. novembra 2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, to?ki 42 in 43), in z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, to?ka 54).
- 37 Glej sodbo z dne 19. januarja 1982, Becker, (C-8/81, ZOdl., str. 53, to?ka 29).
- 38 Glej sodbi z dne 10. septembra 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, to?ka 60), in z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, to?ka 32).
- 39 Glej sodbo z dne 10. septembra 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, to?ka 51 in navedena sodna praksa).
- 40 Glej sodbo z dne 10. septembra 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, to?ka 53).
- 41 Glej sodbo z dne 10. septembra 2002, K?gler (C?141/00, EU:C:2002:473, to?ke od 52 do 61).
- 42 Glej sodbo z dne 8. oktobra 2020, E (C?657/19, EU:C:2020:811, to?ka 45 in navedena

sodna praksa).