Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΊΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 15ης Απριλίου 2021*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Οικονομική δραστηριότητα – Παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και άρθρο 9, παράγραφος 1 – Απαλλαγές – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' – Παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση – Παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από δικηγόρο στο πλαίσιο ανατεθειμένων σε αυτόν καθηκόντων προστασίας ενηλίκων ανίκανων προς δικαιοπραξία – Οργανισμός που αναγνωρίζεται ως κοινωνικού χαρακτήρα»

Στην υπόθεση C-846/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το tribunal d'arrondissement (πρωτοδικείο Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο) με απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Νοεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

**EQ**

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi και J. Passer, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Schiltz και T. Uri,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αρχικώς εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την N. Gossement, και στη συνέχεια από τον R. Lyal,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Ιανουαρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, και του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του EQ και της administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Υπηρεσίας Μητρώου, Ακίνητης Περιουσίας και ΦΠΑ, Λουξεμβούργο) (στο εξής: λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή) σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) υπηρεσιών που παρέχει δικηγόρος στο πλαίσιο καθηκόντων προστασίας ενηλίκων προσώπων ανίκανων προς δικαιοπραξία τα οποία του έχουν ανατεθεί από την αρμόδια δικαστική αρχή δυνάμει του νόμου.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

6 Το άρθρο 25 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:

α) στην εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης,

γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.»

7 Το άρθρο 73 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

8 Το άρθρο 131 της εν λόγω οδηγίας, μοναδικό άρθρο του κεφαλαίου 1 με τίτλο «Γενικές διατάξεις», το οποίο υπάγεται στον τίτλο IX, ο οποίος με τη σειρά του επιγράφεται «Απαλλαγές», προβλέπει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

9 Το κεφάλαιο 2 του τίτλου IX της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», περιλαμβάνει τα άρθρα 132 έως 134 της οικείας οδηγίας.

10 Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

«τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα».

11 Το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών».

12 Το άρθρο 134 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

β) εφόσον προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκείμενων στον ΦΠΑ.»

### *Το λουξεμβουργιανό δίκαιο*

13 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (νόμου της 12ης Φεβρουαρίου 1979 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«[Υ]ποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2 είναι οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε τακτική βάση, υπηρεσίες που εμπίπτουν σε οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό ή τα αποτελέσματα και τον τόπο της δραστηριότητας αυτής. […]»

14 Το άρθρο 5 του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται κάθε δραστηριότητα που έχει ως σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων, και ιδίως οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των μεταλλευτικών δραστηριοτήτων, των αγροτικών δραστηριοτήτων, των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων και των δραστηριοτήτων που συνεπάγονται τη χρησιμοποίηση υλικών ή άυλων αγαθών με σκοπό την άντληση μόνιμου εισοδήματος.»

15 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«1. Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών ούτε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού ούτε εισαγωγή αγαθού.

Η πράξη αυτή δύναται να συνίσταται στην εκχώρηση άυλου αγαθού, στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή πράξης ή καταστάσεως, και στην εκτέλεση υπηρεσίας δυνάμει νόμου ή κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή επ' ονόματί της.

[…]»

16 Κατά το άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο ο, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Απαλλάσσονται από τον [ΦΠΑ] εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζει διάταγμα του Μεγάλου Δούκα:

[…]

ο) υπηρεσίες και παροχές αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική ασφάλιση, την κοινωνική πρόνοια ή τη δημόσια υγεία, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, από αμοιβαία κεφάλαια, δημόσιους ή κοινωφελείς οργανισμούς, οίκους περιθάλψεως, οίκους ευγηρίας, γεροντολογίας ή γηριατρικής, νοσοκομειακές ή φιλανθρωπικές οργανώσεις και άλλους παρόμοιους οργανισμούς του ιδιωτικού τομέα, των οποίων ο κοινωνικός χαρακτήρας αναγνωρίζεται από τις αρμόδιες δημόσιες αρχές·

[…]».

17 Το άρθρο 3 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, της 23ης Δεκεμβρίου 1982, περί καθορισμού των προϋποθέσεων διορισμού δικαστικού συμπαραστάτη, προβλέπει τα εξής:

«Το αρμόδιο για ζητήματα δικαστικής συμπαράστασης δικαστήριο δύναται να ορίσει αμοιβή για τον δικαστικό συμπαραστάτη της οποίας το ύψος ή τον τρόπο υπολογισμού καθορίζει με αιτιολογημένη απόφαση, και λαμβανομένης υπόψη της περιουσιακής κατάστασης του ανίκανου προς δικαιοπραξία [συμπαραστατουμένου].

Η αμοιβή αυτή συνίσταται είτε σε συγκεκριμένο ποσό, είτε σε ποσοστό των εισοδημάτων του ανίκανου προς δικαιοπραξία [συμπαραστατουμένου], είτε σε αμοιβή που καθορίζεται ανάλογα με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες.

[…]»

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Ο EQ είναι δικηγόρος εγγεγραμμένος στον δικηγορικό σύλλογο Λουξεμβούργου (Λουξεμβούργο) από το 1994. Από το 2004 ασκεί δραστηριότητες εκπροσωπήσεως ενηλίκων ως αντιπρόσωπος και δικαστικός συμπαραστάτης επί επικουρικής ή στερητικής δικαστικής συμπαραστάσεως.

19 Με διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ της 19ης Ιανουαρίου 2018, οι οποίες αφορούσαν τα έτη 2014 και 2015 και οι οποίες επικυρώθηκαν με την απόφαση της 4ης Ιουνίου 2018 που εκδόθηκε κατόπιν διοικητικής προσφυγής, η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή καθόρισε αυτεπαγγέλτως τα ποσά του ΦΠΑ που όφειλε ο EQ για τα προαναφερθέντα έτη, εκκινώντας από την παραδοχή ότι οι εν λόγω δραστηριότητες εκπροσωπήσεως συνιστούσαν παροχές υπηρεσιών υποκείμενες στον ΦΠΑ.

20 Ο EQ προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ζητώντας την ακύρωση της αποφάσεως της 4ης Ιουνίου 2018, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι δραστηριότητες τις οποίες είχε ασκήσει κατά την επίμαχη περίοδο στον τομέα της προστασίας ενηλίκων δεν συνιστούσαν οικονομικές δραστηριότητες, ότι οι δραστηριότητες αυτές απαλλάσσονταν, εν πάση περιπτώσει, από τον ΦΠΑ δυνάμει της εθνικής διατάξεως περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ και ότι η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή είχε κάνει δεκτό, από το 2004 έως το 2013, ότι οι εν λόγω δραστηριότητες δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, με αποτέλεσμα η αιφνίδια υπαγωγή τους στον ΦΠΑ για τα έτη 2014 και 2015 να συνιστά παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

21 Επιπλέον, ο EQ υποστηρίζει ότι η θέση της λουξεμβουργιανής φορολογικής αρχής αντιφάσκει προς εκείνη του Υπουργείου Δικαιοσύνης (Λουξεμβούργο), το οποίο αναλαμβάνει να καταβάλει την αμοιβή των αντιπροσώπων που είναι επιφορτισμένοι με καθήκοντα προστασίας ενηλίκων όταν οι τελευταίοι είναι άποροι και το οποίο κάνει δεκτό ότι οι πληρωμές που διενεργούνται στο πλαίσιο αυτό δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ.

22 Η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή αντικρούει τα ανωτέρω επιχειρήματα. Συναφώς, υποστηρίζει, αφενός, ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ο EQ στον τομέα της προστασίας ενηλίκων ασφαλώς συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι ο EQ παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως δικηγόρου και αποκομίζει σημαντικό εισόδημα από αυτές. Αφετέρου, κατά τη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή, οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών δεν μπορούν, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, να απαλλαγούν από τον φόρο δυνάμει της εθνικής διατάξεως περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθόσον δεν μπορεί να γίνει επίκληση της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή απαλλαγής από πρόσωπο το οποίο ασκεί το δικηγορικό επάγγελμα και δεν πληροί την προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία πρέπει να πρόκειται για οργανισμό κοινωνικού χαρακτήρα.

23 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι για τις ανάγκες των ενηλίκων οι οποίοι είναι ανίκανοι προς δικαιοπραξία, ήτοι εκείνων που πάσχουν από ψυχική ή διανοητική διαταραχή λόγω ασθενείας, αναπηρίας ή αδυναμίας οφειλόμενης στο γήρας, προβλέπονται διάφορα συστήματα προστασίας, μεταξύ των οποίων η επικουρική και η στερητική δικαστική συμπαράσταση, τα οποία παρέχουν τη δυνατότητα συμβουλής, ελέγχου ή εκπροσωπήσεως των προσώπων αυτών στις πράξεις του συναλλακτικού βίου, τα συστήματα δε αυτά απονέμουν εξουσίες διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως σε τρίτα πρόσωπα. Η θέση σε εφαρμογή των εν λόγω συστημάτων προστασίας ενδέχεται να οδηγήσει στον διορισμό ειδικού αντιπροσώπου από το αρμόδιο για ζητήματα δικαστικής συμπαραστάσεως δικαστήριο, ενόσω εκκρεμεί η απόφαση επί του συστήματος προστασίας που θα τεθεί σε εφαρμογή, καθώς και ενός ad hoc αντιπροσώπου σε περίπτωση συγκρούσεως συμφερόντων. Στην πράξη, οι δικαστικοί συμπαραστάτες επί επικουρικής ή στερητικής δικαστικής συμπαραστάσεως, οι ειδικοί αντιπρόσωποι και οι ad hoc αντιπρόσωποι επιλέγονται, ως επί το πλείστον, μεταξύ των μελών της οικογένειας, αλλά και μεταξύ άλλων προσώπων, όπως οι δικηγόροι.

24 Καταρχάς, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει, όσον αφορά το κατά πόσον οι επίμαχες δραστηριότητες συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, ότι οι αμοιβές που προβλέπονται στο άρθρο 3 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα της 23ης Δεκεμβρίου 1982 περί καθορισμού των προϋποθέσεων διορισμού δικαστικού συμπαραστάτη πράγματι συνιστούν οικονομική αντιπαροχή σε σχέση με τις επίμαχες δραστηριότητες.

25 Εντούτοις, καίτοι οι παρεχόμενες εν προκειμένω υπηρεσίες προσομοιάζουν από κάθε άποψη με οικονομική δραστηριότητα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, αφενός, ως προς το αληθές νόημα της νομολογίας του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψη 32), κατά την οποία μια παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές. Συγκεκριμένα, στον τομέα της προστασίας ενήλικων, υφίσταται, κατά το αιτούν δικαστήριο, μια τριγωνική σχέση μεταξύ του παρέχοντος τις υπηρεσίες, του λήπτη, ήτοι του προστατευόμενου ενήλικα, και της δικαστικής αρχής που ανέθεσε στον εν λόγω παρέχοντα

υπηρεσίες καθήκοντα διαχειρίσεως. Επίσης, θα μπορούσε να είναι, συναφώς, κρίσιμο το στοιχείο ότι, σε περίπτωση απορίας του εν λόγω προστατευόμενου ενήλικα, η αμοιβή του παρέχοντος υπηρεσίες βαρύνει το κράτος.

26 Αφετέρου, όσον αφορά το ύψος της αμοιβής, μολονότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι μια οικονομική πράξη πραγματοποιείται σε τιμή χαμηλότερη από την τιμή κόστους, κατά το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να προκύπτει από τη νομολογία αυτή ότι η αμοιβή πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων και να καλύπτει τις λειτουργικές δαπάνες του παρέχοντος υπηρεσίες (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψη 38). Εν προκειμένω, η αμοιβή του παρέχοντος υπηρεσίες προσδιορίζεται κατά περίπτωση από το αρμόδιο δικαστήριο αναλόγως της περιουσιακής καταστάσεως του λήπτη των υπηρεσιών, συνεπώς η εν λόγω αμοιβή δεν είναι εκ των προτέρων καθορισμένη και δεν διασφαλίζει κατ' ανάγκην σε κάθε περίπτωση την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του παρέχοντος υπηρεσίες.

27 Εν συνεχεία, όσον αφορά το ζήτημα αν οι επίμαχες δραστηριότητες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι καλείται να εξετάσει, αφενός, αν οι δραστηριότητες αυτές εμπίπτουν στην έννοια της «κοινωνική[ς] πρόνοια[ς] και ασφάλιση[ς]» του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και, αφετέρου, αν ο EQ θα μπορούσε να εμπίπτει στην έννοια των «οργανισμ[ών] που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, και σύμφωνα με ποια διαδικασία και από ποια αρχή θα έπρεπε να γίνεται η εν λόγω αναγνώριση.

28 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στην υπό κρίση υπόθεση. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι στις περιπτώσεις που η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή γνωστοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο μετά τη διενέργεια των επίμαχων πράξεων ότι σκοπεύει να αποστεί από την προγενέστερη πρακτική της βάσει της οποίας δεν υπήγε τις εν λόγω πράξεις στον ΦΠΑ, τότε το εν λόγω πρόσωπο περιέρχεται σε κατάσταση στην οποία δεν μπόρεσε να χρεώσει τον ΦΠΑ στους λήπτες των υπηρεσιών του. Ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να αντλήσει από δικά του κεφάλαια τα ποσά που το κράτος απαιτεί να του αποδοθούν ως ΦΠΑ.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal d'arrondissement (πρωτοδικείο Λουξεμβούργου, Λουξεμβούργο), αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Περιλαμβάνει η κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, [δεύτερο εδάφιο], της οδηγίας [περί ΦΠΑ] έννοια της οικονομικής δραστηριότητας τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται στο πλαίσιο τριγωνικής σχέσης κατόπιν ανάθεσής τους στον παρέχοντα τις υπηρεσίες από φορέα ο οποίος δεν ταυτίζεται με τον λήπτη των υπηρεσιών;

2) Μεταβάλλεται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα στην περίπτωση που οι υπηρεσίες παρέχονται στο πλαίσιο καθηκόντων τα οποία έχουν ανατεθεί από ανεξάρτητη δικαστική αρχή;

3) Μεταβάλλεται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα ανάλογα με το εάν η αμοιβή του παρέχοντος τις υπηρεσίες βαρύνει τον λήπτη των υπηρεσιών ή το κράτος στο οποίο υπάγεται ο φορέας ο οποίος ανέθεσε την παροχή τους;

4) Περιλαμβάνει η κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, [δεύτερο εδάφιο], της οδηγίας [περί ΦΠΑ] έννοια της οικονομικής δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών όταν η αμοιβή του παρέχοντος τις υπηρεσίες δεν είναι υποχρεωτική εκ του νόμου και το ύψος της, οσάκις καταβάλλεται, α) εξαρτάται από εκτίμηση η οποία γίνεται κατά περίπτωση, β) τελεί πάντοτε σε συνάρτηση με την περιουσιακή κατάσταση του λήπτη των υπηρεσιών, και γ) καθορίζεται με βάση είτε ένα κατ' αποκοπήν ποσό, είτε ένα ποσοστό των εισοδημάτων του λήπτη των υπηρεσιών, είτε την αξία των παρασχεθεισών υπηρεσιών;

5) Περιλαμβάνει η έννοια "παροχές υπηρεσιών και […] παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση" του άρθρου 132, παράγραφος 1, [στοιχείο] ζ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο συστήματος προστασίας ενηλίκων το οποίο θεσπίζεται από τον νόμο και υπόκειται στον έλεγχο ανεξάρτητης δικαστικής αρχής;

6) Πρέπει η έννοια των οργανισμών "που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα" του άρθρου 132, παράγραφος 1, [στοιχείο] ζ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] να ερμηνευθεί, προκειμένου να αναγνωριστεί ο κοινωνικός χαρακτήρας ενός οργανισμού, υπό την έννοια ότι επιβάλλει ορισμένες απαιτήσεις όσον αφορά το είδος εκμετάλλευσης που ασκεί ο παρέχων τις υπηρεσίες, ή τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα της δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ή, γενικότερα, ότι περιορίζει μέσω άλλων κριτηρίων ή προϋποθέσεων το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, [στοιχείο] ζ', ή αρκεί η παροχή υπηρεσιών "οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση" για να προσδώσει κοινωνικό χαρακτήρα στον επίμαχο οργανισμό;

7) Πρέπει η έννοια των οργανισμών "που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα" του άρθρου 132, παράγραφος 1, [στοιχείο] ζ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαιτεί την ύπαρξη μηχανισμού αναγνώρισης ο οποίος βασίζεται σε διαδικασία και κριτήρια εκ των προτέρων καθορισμένα, ή δύναται να υπάρξει ad hoc, ήτοι κατά περίπτωση, αναγνώριση πραγματοποιούμενη από δικαστική αρχή;

8) Επιτρέπει η αρχή της [προστασίας της] δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, όπως έχει ερμηνευθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου […], στην αρμόδια για την είσπραξη του ΦΠΑ διοικητική αρχή να απαιτεί από τον υποκείμενο σε ΦΠΑ την καταβολή ΦΠΑ για οικονομικές πράξεις που ανάγονται σε περίοδο προγενέστερη της πράξης επιβολής φόρου της διοικητικής αρχής και αφού η εν λόγω διοικητική αρχή είχε κάνει επί μακρόν δεκτές, πριν από την περίοδο αυτή, τις δηλώσεις ΦΠΑ του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο στις οποίες δεν περιλαμβάνονταν οι οικονομικές πράξεις της ίδιας φύσης στις φορολογητέες πράξεις; Υπόκειται σε προϋποθέσεις η σχετική δυνατότητα της αρμόδιας για την είσπραξη του ΦΠΑ διοικητικής αρχής;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί των πρώτων τεσσάρων προδικαστικών ερωτημάτων*

30 Με τα πρώτα τέσσερα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά τη διάταξη αυτή, οι παροχές υπηρεσιών σε ενηλίκους ανίκανους προς δικαιοπραξία οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία τους στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου και των οποίων η εκπλήρωση

ανατίθεται δυνάμει του νόμου από δικαστική αρχή στον παρέχοντα υπηρεσίες, η αμοιβή του οποίου καθορίζεται από την ίδια αρχή κατ' αποκοπήν ή βάσει κατά περίπτωση εκτιμήσεως, λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της περιουσιακής καταστάσεως του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου, ενώ δύναται να καταβληθεί και από το κράτος σε περίπτωση απορίας του τελευταίου.

31 Υπενθυμίζεται ότι, μολονότι η οδηγία περί ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, στον φόρο αυτόν υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι μια δραστηριότητα δύναται να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ μόνον εφόσον αντιστοιχεί σε μία εκ των πράξεων του άρθρου 2, παράγραφος 1 της οδηγίας αυτής (απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 21).

33 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ,′ της οδηγίας περί ΦΠΑ, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, υπόκεινται στον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή. Επιπροσθέτως, δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, ως «υποκείμενος στον φόρο» θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 21).

34 Επομένως, πρέπει να κριθεί, πρώτον, αν δραστηριότητες όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, τις οποίες το αιτούν δικαστήριο χαρακτήρισε ως παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, όπως απαιτεί η διάταξη αυτή.

35 Καίτοι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στον σχετικό έλεγχο, αποτελεί έργο του Δικαστηρίου να παράσχει σε αυτό όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης και τα οποία ενδέχεται να αποδειχθούν λυσιτελή για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, σκέψη 27).

36 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας παροχής υπηρεσιών ως πράξεως εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παροχής αυτής και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρόχου και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 32).

37 Εν προκειμένω, από τις διευκρινίσεις του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι ο EQ πράγματι εισέπραξε αμοιβή στο πλαίσιο της εκτελέσεως των καθηκόντων διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως που του είχαν ανατεθεί.

38 Εντούτοις, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει, κατά πρώτον, ότι η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών δεν ανατέθηκε στον EQ από τους λήπτες τους αλλά από την αρμόδια αρχή δυνάμει νομοθεσίας που αποσκοπεί στην προστασία των ενηλίκων προσώπων τα οποία είναι ανίκανα προς δικαιοπραξία στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου.

39 Το Δικαστήριο, όμως, έχει κρίνει ότι το γεγονός ότι η υπό εξέταση δραστηριότητα συνίσταται στην άσκηση καθηκόντων που ανατίθενται και διέπονται από τον νόμο, για σκοπό γενικού συμφέροντος, δεν ασκεί επιρροή προκειμένου να κριθεί αν η εν λόγω δραστηριότητα συνιστά παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς αιτίας (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 42). Πράγματι, το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ρητώς ότι η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

40 Κατά δεύτερον, όσον αφορά τη σημασία, στο εν λόγω πλαίσιο, του στοιχείου ότι, σε περίπτωση απορίας των ληπτών των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσιών, η αμοιβή για αυτές δύναται να καταβληθεί από το κράτος, υπενθυμίζεται ότι, για να μπορεί να θεωρηθεί ότι μια παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν απαιτείται, όπως προκύπτει επίσης από το άρθρο 73 της οδηγίας, η αντιπαροχή για την παροχή αυτή να λαμβάνεται άμεσα από τον αποδέκτη της, αλλά μπορεί να λαμβάνεται και από τρίτον (πρβλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 34).

41 Κατά τρίτον, όσον αφορά τον τρόπο καθορισμού της αμοιβής για παροχές υπηρεσιών όπως αυτές που πραγματοποιεί ο EQ, από τις διευκρινίσεις του αιτούντος δικαστηρίου καθώς και από τις γραπτές απαντήσεις που κατέθεσαν ο EQ και η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση κατόπιν των ερωτήσεων που έθεσε συναφώς το Δικαστήριο, το βάσιμο των οποίων θα πρέπει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η αμοιβή αυτή καθορίζεται, βάσει κατά περίπτωση εκτιμήσεως, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής καταστάσεως του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου, από την αρμόδια δικαστική αρχή κατόπιν αιτήματος του παρέχοντος υπηρεσίες, ο οποίος οφείλει να προβαίνει σε απολογισμό των πράξεών του ενώπιον της αρχής αυτής σε τακτική βάση. Επιπλέον, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αμοιβή συνίσταται, κατά κανόνα, σε ένα κατ' αποκοπήν μηνιαίο ποσό για την τρέχουσα διαχείριση των υποθέσεων του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου και, ενδεχομένως, σε ένα ποσό για πρόσθετες παροχές, καθοριζόμενο, καταρχήν, επί ωριαίας βάσεως, δεδομένου ότι η κατ' αυτόν τον τρόπο χορηγούμενη αμοιβή δεν αντιστοιχεί κατ' ανάγκην, σε όλες τις περιπτώσεις, στην πραγματική αξία της παρασχεθείσας υπηρεσίας.

42 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι το γεγονός ότι η αμοιβή για τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών καταβάλλεται υπό τη μορφή κατ' αποκοπήν ποσού δεν μπορεί να επηρεάσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής (πρβλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 37).

43 Αφετέρου, το γεγονός ότι οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιείται σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της τιμής κόστους, και, ως εκ τούτου, σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της κανονικής τιμής της αγοράς, δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας ως εξ επαχθούς αιτίας παροχής, δεδομένου ότι το γεγονός αυτό δεν μπορεί να επηρεάσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της παρεχόμενης ή προς παροχή υπηρεσίας και της καταβαλλόμενης ή μέλλουσας να καταβληθεί αντιπαροχής, το ύψος της οποίας καθορίζεται εκ

των προτέρων και βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψεις 45 και 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44 Επιπλέον, ο ανωτέρω περιγραφείς καθορισμός της αμοιβής, ο οποίος γίνεται καθόσον ο οικείος παρέχων υπηρεσίες ασκεί τις δραστηριότητές του και υποβάλλει τους σχετικούς λογαριασμούς στην αρμόδια δικαστική αρχή, ουδόλως εμποδίζει να θεωρηθεί ότι το επίμαχο ποσό καθορίστηκε εκ των προτέρων και βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων, σύμφωνα με τη νομολογία που παρατέθηκε στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, υπό την προϋπόθεση ότι οι λεπτομέρειες του καθορισμού αυτού είναι προβλέψιμες και ικανές να διασφαλίσουν ότι ο εν λόγω παρέχων υπηρεσίες θα λάβει, καταρχήν, αμοιβή για τις υπηρεσίες του.

45 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, δεν προκύπτει ότι οι περιστάσεις που επισήμανε το αιτούν δικαστήριο δημιουργούν αμφιβολίες ως προς το αν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παροχές υπηρεσιών πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

46 Κατόπιν της διαπιστώσεως αυτής, πρέπει, δεύτερον, οι επίμαχες στην κύρια δίκη παροχές υπηρεσιών να εμπίπτουν στην έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

47 Η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως καλύπτουσα κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων ή των εξομοιούμενων με αυτές. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο ορισμός αυτός καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», καθώς και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της εν λόγω έννοιας, καθόσον η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της. Επομένως, κατά κανόνα, μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως οικονομική οσάκις εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία λαμβάνει εκείνος που διενεργεί την πράξη (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για να κριθεί κατά πόσον παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται έναντι αμοιβής με αποτέλεσμα να πρέπει η δραστηριότητα αυτή να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να αναλύεται το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες αυτή πραγματοποιείται (απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 29).

49 Συναφώς, ενδέχεται να αποτελεί κρίσιμο παράγοντα, όπως επισήμανε και το αιτούν δικαστήριο, το εάν το ποσό της αντισταθμίσεως καθορίζεται εκ των προτέρων, βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων, τα οποία διασφαλίζουν ότι αυτό επαρκεί για να καλύψει τις λειτουργικές δαπάνες του παρέχοντος υπηρεσίες (πρβλ. απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), όπως δύνανται να αποτελούν κρίσιμους παράγοντες γενικότερα το ύψος των εσόδων καθώς και άλλα στοιχεία, όπως η σημασία της πελατείας (πρβλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 31).

50 Λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών στοιχείων που επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η δραστηριότητα του EQ έχει μόνιμο χαρακτήρα. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως, είναι επίσης δεδομένο ότι η δραστηριότητα του EQ ασκείται έναντι αμοιβής. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι τρέφει αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αυτό, λόγω του ότι οι υπηρεσίες που παρέχει το εν λόγω πρόσωπο δεν αμείβονται κατ' ανάγκην σε κάθε περίπτωση, ούτως ώστε να διασφαλίζεται η κάλυψη των λειτουργικών του δαπανών.

51 Το γεγονός, όμως, ότι κάθε παροχή υπηρεσιών, ατομικώς εξεταζόμενη, δεν αμείβεται σε επίπεδο ανάλογο προς τις δαπάνες που απαιτήθηκαν δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι η δραστηριότητα στο σύνολό της δεν αμείβεται σύμφωνα με κριτήρια που εγγυώνται την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του παρέχοντος υπηρεσίες.

52 Εν προκειμένω, και υπό την επιφύλαξη σχετικού ελέγχου από το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι η υπόθεση της κύριας δίκης διαφέρει από εκείνες επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 50), και της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 33), στις οποίες κρίθηκε ότι δεν υφίσταται οικονομική δραστηριότητα διότι, μεταξύ άλλων, οι εισφορές που κατέβαλαν οι λήπτες των οικείων υπηρεσιών αποσκοπούσαν στην κάλυψη μικρού μόνον ποσοστού των δαπανών στις οποίες είχαν υποβληθεί οι παρέχοντες υπηρεσίες.

53 Ειδικότερα, από κανένα στοιχείο της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν προκύπτει ότι τα έσοδα που αποκόμισε ο EQ από τη δραστηριότητά του υστερούν σε σχέση με τις λειτουργικές του δαπάνες. Εξάλλου, τα αποτελέσματα της οικείας δραστηριότητας δεν μπορούν, αυτά καθεαυτά, να είναι καθοριστικά για την ανάλυση του οικονομικού χαρακτήρα της εξεταζόμενης δραστηριότητας, ανάλυση για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως, δεδομένου ότι η ανάλυση αυτή πρέπει να πραγματοποιείται λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των συνθηκών υπό τις οποίες ασκείται η επίμαχη δραστηριότητα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 26 Σεπτεμβρίου 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, σκέψη 29).

54 Κατά συνέπεια, δεν προκύπτει, υπό την επιφύλαξη του σχετικού ελέγχου από το αιτούν δικαστήριο, ότι η δραστηριότητα του EQ δεν έχει οικονομικό χαρακτήρα.

55 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα πρώτα τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά τη διάταξη αυτή, οι παροχές υπηρεσιών σε ενηλίκους ανίκανους προς δικαιοπραξία οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία τους στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου και των οποίων η εκπλήρωση ανατίθεται δυνάμει του νόμου από δικαστική αρχή στον παρέχοντα υπηρεσίες, η αμοιβή του οποίου καθορίζεται από την ίδια αρχή κατ' αποκοπήν ή βάσει κατά περίπτωση εκτιμήσεως, λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της περιουσιακής καταστάσεως του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου, ενώ δύναται να καταβληθεί και από το κράτος σε περίπτωση απορίας του τελευταίου, εφόσον πρώτον, οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, δεύτερον, ο παρέχων υπηρεσίες αποκομίζει από αυτές μόνιμα εισοδήματα, και τρίτον, το συνολικό επίπεδο της αντισταθμίσεως για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα καθορίζεται βάσει κριτηρίων τα οποία αποσκοπούν στο να διασφαλίσουν την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του περί ου ο λόγος παρέχοντος υπηρεσίες.

***Επί του πέμπτου, του έκτου και του έβδομου προδικαστικού ερωτήματος***

56 Με το πέμπτο, το έκτο και το έβδομο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια, αφενός, ότι συνιστούν «παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» οι παροχές υπηρεσιών προς ενηλίκους ανίκανους προς δικαιοπραξία οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία τους στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου, και, αφετέρου, ότι ένας δικηγόρος που παρέχει τέτοιες υπηρεσίες δύναται να αναγνωριστεί, κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα, όσον αφορά την επιχείρηση που εκμεταλλεύεται.

57 Υπενθυμίζεται, ευθύς εξαρχής, ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα περί ΦΠΑ και να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς. Επομένως, ο ανωτέρω κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να μην παράγουν τα αποτελέσματά τους (απόφαση της 12ης Μαρτίου 2015, « go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 17).

58 Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η απαλλαγή που προβλέπεται σε αυτήν τη διάταξη εφαρμόζεται στις παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών οι οποίες, αφενός, «συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» και, αφετέρου, «πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα».

59 Όσον αφορά, πρώτον, την προϋπόθεση κατά την οποία οι παροχές υπηρεσιών πρέπει να συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, αυτή πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του άρθρου 134, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ το οποίο απαιτεί, σε κάθε περίπτωση, οι οικείες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών να είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που εμπίπτουν στην κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση (απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 31).

60 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη παροχές πραγματοποιούνται βάσει διαφόρων συστημάτων που προβλέπονται στο λουξεμβουργιανό δίκαιο για τη στήριξη ενηλίκων ανίκανων προς δικαιοπραξία στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου, η δε εκ του νόμου ανικανότητα των προσώπων αυτών δύναται να διαπιστωθεί σε περίπτωση ψυχικής ή διανοητικής διαταραχής λόγω ασθενείας, αναπηρίας ή αδυναμίας οφειλόμενης στο γήρας. Σύμφωνα με τα συστήματα αυτά, το αρμόδιο δικαστήριο αναθέτει σε τρίτο καθήκοντα διαχειρίσεως και, ενδεχομένως, εκπροσωπήσεως του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου όσον αφορά τις πράξεις του συναλλακτικού βίου του προσώπου αυτού και τη διαχείριση της περιουσίας του. Τέτοιου είδους καθήκοντα μπορούν να ανατίθενται, μεταξύ άλλων, στα μέλη της οικογένειας του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου, σε κοινωνικούς λειτουργούς, ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή δικηγόρους.

61 Ειδικότερα, από τις γραπτές απαντήσεις του EQ και της Λουξεμβουργιανής Κυβερνήσεως στις σχετικές ερωτήσεις του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν έχουν ανατεθεί σε έναν δικηγόρο τέτοιου είδους καθήκοντα από το αρμόδιο δικαστήριο, αυτός καλείται γενικώς να παράσχει, προς όφελος του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου, πλείστες όσες υπηρεσίες, όπως αυτές συνοψίζονται στα σημεία 52 έως 57 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, οι οποίες περιλαμβάνουν τόσο παροχές σχετικές με τις πράξεις του συναλλακτικού βίου και αφορώσες τη διαχείριση των τρεχόντων ζητημάτων και της περιουσίας του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου, όσο και παροχές νομικού χαρακτήρα.

62 Μολονότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν περιέχει ορισμό της έννοιας «κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» που χρησιμοποιείται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας αυτής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, καταρχήν, συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας που παρέχει μια υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς (πρβλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 44).

63 Ομοίως, πρέπει να θεωρούνται ως στενά συνδεόμενες με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση οι υπηρεσίες που παρέχονται σε πρόσωπα τα οποία βρίσκονται σε κατάσταση ψυχικής ή διανοητικής εξαρτήσεως και οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία των προσώπων αυτών στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου, όταν τα εν λόγω πρόσωπα δεν είναι σε θέση να προβούν τα ίδια στις ως άνω πράξεις χωρίς να διακυβεύσουν τα οικονομικά ή άλλα συμφέροντά τους, δεδομένου ότι ακριβώς λόγω του κινδύνου αυτού κατέστη αναγκαίο να κηρυχθούν τα πρόσωπα αυτά ανίκανα προς δικαιοπραξία.

64 Πράγματι, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 63 και 64 των προτάσεών του, καθόσον οι παροχές αυτές αποσκοπούν στην αντιμετώπιση ενός τέτοιου κινδύνου καθιστώντας δυνατή τη διαχείριση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων της καθημερινής ζωής των εν λόγω προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών δραστηριοτήτων, με την αναγκαία επιμέλεια, είναι αναγκαίες για την προστασία τους από την τέλεση πράξεων οι οποίες ενδέχεται να είναι επιβλαβείς για τα ίδια, ή και ικανές να θέσουν σε κίνδυνο την αξιοπρεπή διαβίωσή τους.

65 Κατά συνέπεια, οι παροχές υπηρεσιών προς ενηλίκους ανίκανους προς δικαιοπραξία οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία τους στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου εμπίπτουν στην έννοια των «παροχών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

66 Αντιθέτως, στην περίπτωση κατά την οποία τέτοιες υπηρεσίες παρέχονται από πρόσωπο το οποίο, στο πλαίσιο των καθηκόντων για τα οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 60 της παρούσας αποφάσεως, ασκεί επίσης γενικότερες δραστηριότητες αρωγής ή συμβουλής νομικής, οικονομικής ή άλλης φύσεως όπως αυτές που συνδέονται με τις ειδικές αρμοδιότητες δικηγόρου, οικονομικού συμβούλου ή μεσίτη, πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο των τελευταίων αυτών δραστηριοτήτων δεν εμπίπτουν, καταρχήν, στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ακόμη και αν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της αρωγής που παρέχεται σε πρόσωπο ανίκανο προς δικαιοπραξία. Πράγματι, λαμβανομένου υπόψη ότι η οικεία απαλλαγή χρήζει στενής ερμηνείας, τέτοιου είδους πράξεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως απολύτως αναγκαίες και στενά συνδεόμενες με την κοινωνική πρόνοια.

67 Εξάλλου, η διαπίστωση αυτή είναι επιβεβλημένη προκειμένου να διασφαλιστεί η προστασία της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, ειδική έκφανση της οποίας αποτελεί το άρθρο 134, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία δεν επιτρέπει, μεταξύ άλλων, να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από πλευράς ΦΠΑ παρεμφερείς, δηλαδή ανταγωνιστικές μεταξύ τους, παροχές υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, σκέψη 35). Η αρχή αυτή θα παραβιαζόταν αν, στην περίπτωση κατά την οποία οι παρέχοντες υπηρεσίες στους οποίους έχουν ανατεθεί καθήκοντα προστασίας, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, προβαίνουν όχι μόνο στις πράξεις που είναι συμφυείς με την προστασία προσώπων ανίκανων προς δικαιοπραξία, αλλά και σε πράξεις παρόμοιες με εκείνες που διενεργούνται πέραν των καθηκόντων αυτών, οι τελευταίες αυτές πράξεις απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ απλώς και μόνο για τον λόγο ότι διενεργήθηκαν στο πλαίσιο της εκτελέσεως τέτοιων καθηκόντων.

68 Δεύτερον, όσον αφορά την προϋπόθεση κατά την οποία οι παροχές υπηρεσιών, για να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ, πρέπει να πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς τους οποίους το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα, είναι σαφές ότι ο EQ, δικηγόρος εγγεγραμμένος στον δικηγορικό σύλλογο Λουξεμβούργου, δεν εμπίπτει στην έννοια του «οργανισμού δημόσιου δικαίου» και, κατά συνέπεια, δεν θα μπορούσε να τύχει της εν λόγω απαλλαγής παρά μόνον εάν ήταν δυνατόν να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έννοια των «άλλ[ων] οργανισμ[ών] που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα».

69 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν διευκρινίζει ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις λεπτομέρειες της αναγνωρίσεως του κοινωνικού χαρακτήρα άλλων οργανισμών, πλην των οργανισμών δημοσίου δικαίου. Συνεπώς, εναπόκειται, καταρχήν, στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να θέσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να παρασχεθεί αναγνώριση σε τέτοιου είδους οργανισμούς, τα δε κράτη μέλη απολαύουν, συναφώς, εξουσίας εκτιμήσεως (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψεις 32 και 34).

70 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, κατά την αναγνώριση του κοινωνικού χαρακτήρα άλλων οργανισμών πλην αυτών του δημοσίου δικαίου, οι εθνικές αρχές οφείλουν, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λάβουν υπόψη τους διάφορα στοιχεία. Μεταξύ των στοιχείων αυτών μπορεί να περιλαμβάνεται η ύπαρξη ειδικών διατάξεων, εθνικής ή περιφερειακής ισχύος, νομοθετικού ή διοικητικού χαρακτήρα, φορολογικών ή κοινωνικής ασφαλίσεως, ο χαρακτήρας των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως γενικού συμφέροντος, το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες έχουν τύχει αντίστοιχης αναγνωρίσεως καθώς και το γεγονός ότι οι δαπάνες των επίμαχων παροχών βαρύνουν τελικώς κατά μεγάλο μέρος ταμεία ασφάλισης ασθενείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως, ιδίως σε περίπτωση που οι ιδιωτικοί φορείς διατηρούν συμβατικές σχέσεις με τους οργανισμούς αυτούς (απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 44).

71 Μόνον εάν το κράτος μέλος υπερέβη τα όρια της εξουσίας του εκτιμήσεως μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να επικαλεστεί την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκειμένου να αντιταχθεί σε ασύμβατη με τη διάταξη αυτή εθνική νομοθεσία. Σε μια τέτοια περίπτωση, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, βάσει του συνόλου των κρίσιμων στοιχείων, αν ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να αναγνωριστεί ως

οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 28 και 32), όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 114 έως 119 των προτάσεών του.

72 Εν προκειμένω, λαμβανομένων υπόψη των ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου, πρέπει να υπογραμμιστεί, πρώτον, ότι η εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν εξαρτάται μόνον από προϋπόθεση σχετικά με τον κοινωνικό χαρακτήρα των οικείων παροχών υπηρεσιών, αλλά επιπλέον περιορίζεται στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς αναγνωρισμένους ως κοινωνικού χαρακτήρα, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 58 της παρούσας αποφάσεως. Όμως, θα ήταν ασύμβατο με τη διττή αυτή προϋπόθεση το να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χαρακτηρίζουν ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα ως οργανισμούς κοινωνικού χαρακτήρα απλώς και μόνο λόγω του ότι οι φορείς αυτοί παρέχουν και υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ., C-543/14, EU:C:2016:605, σκέψεις 61 και 63).

73 Δεύτερον, το γεγονός ότι ο εν λόγω παρέχων υπηρεσίες είναι φυσικό πρόσωπο και, ως εκ της δραστηριότητάς του, επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό, δεν είναι απαγορευτικό προκειμένου να αναγνωριστεί ότι έχει κοινωνικό χαρακτήρα δυνάμει του άρθρου 132 παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια των «οργανισμών που το κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα» είναι καταρχήν αρκετά ευρεία, ώστε να μπορεί να συμπεριλάβει τόσο φυσικά πρόσωπα όσο και ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα, συμπεριλαμβανομένων των φυσικών προσώπων που διατηρούν επιχείρηση, καθόσον τα πρόσωπα αυτά αποτελούν εξατομικευμένες οντότητες επιτελούσες συγκεκριμένη λειτουργία (πρβλ. αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψεις 17 και 18, της 17ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-492/08, EU:C:2010:348, σκέψεις 36 και 37, και της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 57).

74 Εξάλλου, δεν προκύπτει από τις πληροφορίες που διαβιβάστηκαν στο Δικαστήριο ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου έκανε χρήση της ευχέρειας την οποία προβλέπει το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, να αρνηθεί, μεταξύ άλλων, τη χορήγηση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132 παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας αυτής σε οργανισμούς που έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους, οπότε το εν λόγω κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιτάξει στον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ την ενδεχόμενη επιδίωξη ενός τέτοιου σκοπού.

75 Πράγματι, αυτός ο περιορισμός στον κανόνα περί μη επιβολής φόρου έχει μόνον ενδεχόμενο χαρακτήρα και ένα κράτος μέλος που έχει παραλείψει να λάβει τα αναγκαία προς τούτο μέτρα δεν μπορεί να επικαλεστεί την παράλειψή του για να αρνηθεί στον φορολογούμενο το πλεονέκτημα φοροαπαλλαγής που αυτός μπορεί νομίμως να ισχυριστεί ότι έχει βάσει της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 60). Η εφαρμογή του περιορισμού αυτού σε τέτοια περίπτωση θα ήταν, επιπροσθέτως, ικανή να οδηγήσει σε παραβίαση της αρχής της προστασίας της φορολογικής ουδετερότητας, καθόσον θα είχε ως συνέπεια διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των παρεχόντων υπηρεσίες του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας αυτής, αναλόγως του αν οι φορείς που τις παρέχουν έχουν ή όχι κερδοσκοπικό χαρακτήρα (πρβλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, Kingscrest Associates και Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, σκέψη 42).

76 Τρίτον, καίτοι για την αναγνώριση ενός παρέχοντος υπηρεσίες ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα η επιλεγείσα από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες μορφή εκμεταλλεύσεως δεν στερείται σημασίας, δεδομένου ότι δεν πρέπει να αποδεικνύεται ασυμβίβαστη με τον χαρακτηρισμό του ως «οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα», γεγονός παραμένει ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αρνηθούν την αναγνώριση αυτή χωρίς ειδική εξέταση των συγκεκριμένων περιστάσεων της εκάστοτε περιπτώσεως, προκειμένου να εξακριβώσουν αν αυτές είναι ικανές να αποδείξουν τον κοινωνικό χαρακτήρα της επιχειρήσεως την οποία εκμεταλλεύεται ο εν λόγω παρέχων υπηρεσίες, με αποτέλεσμα, εάν ο κοινωνικός χαρακτήρας αποδεικνύεται και καθόσον το εν λόγω πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, αυτές να τυγχάνουν της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

77 Όσον αφορά, συγκεκριμένα, το γεγονός ότι, εν προκειμένω, οι επίμαχες υπηρεσίες παρασχέθηκαν από δικηγόρο εγγεγραμμένο στον δικηγορικό σύλλογο, πρέπει βεβαίως να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, δεδομένων των γενικών σκοπών τους και της ελλείψεως τυχόν σταθερής κοινωνικής στρατεύσεως, η επαγγελματική κατηγορία των δικηγόρων και των δικολάβων στο σύνολό της δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως έχουσα κοινωνικό χαρακτήρα (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ., C-543/14, EU:C:2016:605, σκέψη 62).

78 Εντούτοις, δεν προκύπτει από τη νομολογία αυτή ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διενεργεί πράξεις στενά συνδεόμενες με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση μπορεί σε κάθε περίπτωση και a priori να αποκλειστεί από τη δυνατότητα να αναγνωριστεί ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα απλώς και μόνο για τον λόγο ότι ανήκει στην επαγγελματική κατηγορία που ορίζεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, χωρίς να εξετάζεται το κατά πόσον εκμεταλλεύεται την επιχείρησή του υπό συνθήκες που δικαιολογούν την αναγνώριση της ιδιότητας του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εξάλλου, μια τέτοια προσέγγιση θα μπορούσε να προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, όπως επίσης επισήμανε, κατ' ουσίαν, και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 90 και 95 των προτάσεών του.

79 Πράγματι, ακόμη και αν η επαγγελματική κατηγορία των δικηγόρων δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί εν γένει ως κοινωνικού χαρακτήρα, δεν αποκλείεται, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, δικηγόρος που παρέχει υπηρεσίες στενά συνδεόμενες με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση να επιδεικνύει σταθερή κοινωνική στράτευση και να διακρίνεται, όσον αφορά τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να αποδειχθεί ο κοινωνικός χαρακτήρας της επιχειρήσεώς του, από άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που παρέχουν αντίστοιχες υπηρεσίες απλώς και μόνον επειδή είναι μέλος δικηγορικού συλλόγου.

80 Σε μια τέτοια περίπτωση, η απλή ιδιότητα του παρέχοντος υπηρεσίες ως δικηγόρου αποτελεί αμιγώς τυπικό στοιχείο το οποίο δεν αναιρεί τον κοινωνικό χαρακτήρα της επιχειρήσεώς του.

81 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των λοιπών κρίσιμων στοιχείων που χαρακτηρίζουν την ενώπιόν του εκκρεμούσα διαφορά, αν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υπερέβη τα όρια της εξουσίας του εκτιμήσεως καθόσον δεν προέβλεψε τη δυνατότητα ενός παρέχοντος υπηρεσίες που βρίσκεται σε κατάσταση όπως αυτή του προσφεύγοντος της κύριας δίκης να αναγνωριστεί, όσον αφορά την επιχείρησή του, ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα. Μόνον εάν το εν λόγω κράτος μέλος έχει υπερβεί τα όρια αυτά καλείται το αιτούν δικαστήριο να προβεί το ίδιο στην ανωτέρω αναγνώριση για το επίμαχο στην κύρια δίκη χρονικό διάστημα, αφήνοντας, ενδεχομένως, ανεφάρμοστες τις ουσιαστικές ή δικονομικές διατάξεις του εσωτερικού δικαίου που εμποδίζουν την αναγνώριση αυτή.

82 Τούτου δοθέντος, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να σημειωθεί ότι, υπό την επιφύλαξη του σχετικού ελέγχου από το εν λόγω δικαστήριο, ορισμένα στοιχεία που περιέχονται στη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο φαίνεται να είναι αρκετά σημαντικά για την εξέταση του ζητήματος αν ο προσφεύγων της κύριας δίκης, παρά την ιδιότητά του ως δικηγόρου, επέδειξε σταθερή κοινωνική στράτευση στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεώς του κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο.

83 Αφενός, δύναται να ληφθεί υπόψη συναφώς το γεγονός ότι ο EQ άσκησε τις δραστηριότητές του, εκ των οποίων, εν πάση περιπτώσει, ορισμένες φαίνεται να έχουν κοινωνικό χαρακτήρα, στο πλαίσιο των καθηκόντων προστασίας που του έχουν ανατεθεί, δυνάμει των διαφόρων συστημάτων προστασίας που προβλέπει το λουξεμβουργιανό δίκαιο, από δικαστική αρχή, η οποία εξάλλου ελέγχει την εκτέλεσή τους. Πράγματι, το γεγονός αυτό υποδηλώνει όχι μόνον ότι ο οικείος παρέχων υπηρεσίες είναι υποχρεωμένος να διενεργήσει τις συγκεκριμένες πράξεις σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις του λουξεμβουργιανού δικαίου, αλλά και ότι μπορεί να ενεργήσει μόνον κατόπιν ρητής αποφάσεως της δικαστικής αρχής που είναι αρμόδια για τον διορισμό των προσώπων που είναι επιφορτισμένα με την παροχή των υπηρεσιών που εμπίπτουν στον τομέα της κοινωνικής πρόνοιας και ασφαλίσεως.

84 Αφετέρου, ενδέχεται να είναι επίσης κρίσιμο το στοιχείο ότι η αμοιβή για τις επίμαχες πράξεις καθορίζεται πάντα υπό τον έλεγχο της ανωτέρω δικαστικής αρχής (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 38) και ότι η αμοιβή αυτή δύναται να καταβληθεί από το κράτος σε περίπτωση απορίας του λήπτη των υπηρεσιών.

85 Επίσης, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, στην περίπτωση νοσοκόμου που διευθύνει μια ατομική επιχείρηση και επικαλείται την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι ένα κράτος μέλος μπορεί, καταρχήν, να απαιτεί, χωρίς να υπερβαίνει την εξουσία εκτιμήσεως που του παρέχεται στο πλαίσιο αυτό, τα ιατρικά και φαρμακευτικά έξοδα ενός τέτοιου υποκειμένου στον φόρο να βαρύνουν εν όλω ή εν μέρει τους εκ του νόμου προβλεπόμενους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως και κοινωνικής αρωγής στα δύο τρίτα τουλάχιστον των περιπτώσεων, προκειμένου να δύναται να αναγνωριστεί ότι ο εν λόγω παρέχων υπηρεσίες έχει κοινωνικό χαρακτήρα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 10 και 35 έως 37).

86 Ομοίως, τίποτα δεν εμποδίζει το οικείο κράτος μέλος να εξαρτά μια τέτοια αναγνώριση από την προϋπόθεση να προβεί ο παρέχων τις υπηρεσίες σε ορισμένες διαδικαστικές ενέργειες προς τον σκοπό αυτό, δεδομένου ότι τέτοιες ενέργειες μπορούν να παράσχουν στις οικείες αρχές τη δυνατότητα να επαληθεύσουν τον κοινωνικό χαρακτήρα του εν λόγω παρέχοντος υπηρεσίες. Εντούτοις, φαίνεται ότι, όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπει η εθνική διάταξη περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το λουξεμβουργιανό δίκαιο δεν επιβάλλει τέτοιες διαδικαστικές ενέργειες, στοιχείο το οποίο εναπόκειται ωστόσο στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

87 Πάντως η εφαρμογή των προϋποθέσεων αυτών πρέπει να διασφαλίζει την τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Επομένως, στη διαφορά της κύριας δίκης, θα πρέπει να εξακριβωθεί αν άλλοι υποκείμενοι στον φόρο, μεταξύ των οποίων ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τυγχάνουν ήδη παρεμφερούς αναγνωρίσεως υπό περιστάσεις ανάλογες με εκείνες που χαρακτηρίζουν την περίπτωση του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, ζήτημα επί του οποίου ο τελευταίος και η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, στις γραπτές απαντήσεις τους στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου, έλαβαν αποκλίνουσες θέσεις.

88 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πέμπτο, στο έκτο, και στο έβδομο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' της οδηγίας περί ΦΠΑ, αφενός, συνιστούν «παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» οι υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται σε ενηλίκους ανίκανους προς δικαιοπραξία και αποσκοπούν στην προστασία τους στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου και, αφετέρου, δεν αποκλείεται η δυνατότητα αναγνωρίσεως ενός δικηγόρου ο οποίος παρέχει τέτοιες υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα, όσον αφορά την επιχείρηση που εκμεταλλεύεται και εντός των ορίων των επίμαχων υπηρεσιών, ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα, με την επισήμανση, ωστόσο, ότι μια τέτοια αναγνώριση πρέπει να γίνεται υποχρεωτικώς από δικαστική αρχή μόνον εάν το οικείο κράτος μέλος, καθόσον αρνείται να προβεί σε αυτήν, έχει υπερβεί τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει επί του συγκεκριμένου ζητήματος.

***Επί του ογδόου προδικαστικού ερωτήματος***

89 Με το όγδοο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αντιτίθεται στην υπαγωγή ορισμένων πράξεων που ανάγονται σε προγενέστερη περίοδο στον ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή, σε περίπτωση που, αφενός, η εν λόγω αρχή έχει κάνει επί σειρά ετών δεκτές τις δηλώσεις ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο οι οποίες δεν περιλαμβάνουν στις φορολογητέες πράξεις τις πράξεις ίδιας φύσεως και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο αδυνατεί να ανακτήσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ από εκείνους που του κατέβαλαν αμοιβή για τις πράξεις αυτές.

90 Υπενθυμίζεται ότι δικαίωμα επικλήσεως της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχουν όλοι οι ιδιώτες στους οποίους διοικητική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις (απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψη 44).

91 Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή, αφού δέχθηκε τη μη φορολόγηση των πράξεων που πραγματοποίησε ο EQ από το 2004, μετέβαλε την πρακτική αυτή έναντι του EQ, με την από 19 Ιανουαρίου 2018 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, για τις πράξεις που διενεργήθηκαν από το 2014 και εντεύθεν, απαιτώντας την καταβολή ΦΠΑ για πράξεις της ίδιας φύσεως.

92 Πρέπει να σημειωθεί ότι η απλή αποδοχή, ακόμη και επί μακρόν, από τη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή των δηλώσεων ΦΠΑ που υπέβαλε ο EQ, οι οποίες δεν περιελάμβαναν τα ποσά που αφορούσαν τις επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις, δεν ισοδυναμεί με συγκεκριμένη διαβεβαίωση εκ μέρους της αρχής αυτής ως προς τη μη εφαρμογή του ΦΠΑ στις επίμαχες πράξεις και δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να δημιουργήσει στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τον μη φορολογητέο χαρακτήρα των οικείων πράξεων.

93 Εξάλλου, όσον αφορά την περίπτωση την οποία αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, ήτοι την περίπτωση ο παρέχων υπηρεσίες να παρέσχε υπηρεσίες χωρίς να εισπράξει τον ΦΠΑ για την απόδοση του οποίου ήταν υπόχρεος και να μην είναι σε θέση να ανακτήσει από εκείνους που του κατέβαλαν αμοιβή για τις εν λόγω υπηρεσίες τον ΦΠΑ τον οποίο σε μεταγενέστερο χρόνο απαίτησε η φορολογική αρχή, πρέπει, αν διαπιστωθεί η ύπαρξη τέτοιας καταστάσεως, να γίνει δεκτό ότι οι αμοιβές που έχει λάβει στο πλαίσιο αυτό το εν λόγω πρόσωπο περιλαμβάνουν ήδη τον οφειλόμενο ΦΠΑ, ούτως ώστε η είσπραξη του ΦΠΑ να είναι συμβατή με τη βασική αρχή της

οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά την οποία το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνον του τελικού καταναλωτή (πρβλ. απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψεις 34, 42 και 43).

94 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο όγδοο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν εμποδίζει τη φορολογική αρχή να υπαγάγει στον ΦΠΑ ορισμένες πράξεις που ανάγονται σε προγενέστερη περίοδο σε περίπτωση που, αφενός, η αρχή αυτή έκανε επί πολλά έτη δεκτές τις δηλώσεις ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο οι οποίες δεν περιελάμβαναν τις πράξεις ίδιας φύσεως στις φορολογητέες πράξεις και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο αδυνατεί να ανακτήσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ από εκείνους που κατέβαλαν αμοιβή για τις επίμαχες πράξεις, οπότε οι καταβληθείσες αμοιβές θεωρείται ότι περιλαμβάνουν ήδη τον οφειλόμενο ΦΠΑ.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

95 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφασίζει:

1) **Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά τη διάταξη αυτή, οι παροχές υπηρεσιών σε ενηλίκους ανίκανους προς δικαιοπραξία οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία τους στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου και των οποίων η εκπλήρωση ανατίθεται δυνάμει του νόμου από δικαστική αρχή στον παρέχοντα υπηρεσίες, η αμοιβή του οποίου καθορίζεται από την ίδια αρχή κατ' αποκοπήν ή βάσει κατά περίπτωση εκτιμήσεως, λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της περιουσιακής καταστάσεως του ανίκανου προς δικαιοπραξία προσώπου, ενώ δύναται να καταβληθεί και από το κράτος σε περίπτωση απορίας του τελευταίου, εφόσον πρώτον, οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, δεύτερον, ο παρέχων υπηρεσίες αποκομίζει από αυτές μόνιμα εισοδήματα, και τρίτον, το συνολικό επίπεδο της αντισταθμίσεως για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα καθορίζεται βάσει κριτηρίων τα οποία αποσκοπούν στο να διασφαλίσουν την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του περί ου ο λόγος παρέχοντος υπηρεσίες.**

2) **Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, αφενός, συνιστούν «παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» οι υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται σε ενηλίκους ανίκανους προς δικαιοπραξία και αποσκοπούν στην προστασία τους στο πλαίσιο των πράξεων του συναλλακτικού βίου και, αφετέρου, δεν αποκλείεται η δυνατότητα αναγνωρίσεως ενός δικηγόρου ο οποίος παρέχει τέτοιες υπηρεσίες κοινωνικού χαρακτήρα, όσον αφορά την επιχείρηση που εκμεταλλεύεται και εντός των ορίων των επίμαχων υπηρεσιών, ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα, με την επισήμανση, ωστόσο, ότι μια τέτοια αναγνώριση πρέπει να γίνεται υποχρεωτικώς από δικαστική αρχή μόνον εάν το οικείο κράτος μέλος, καθόσον αρνείται να προβεί σε αυτήν, έχει υπερβεί τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει επί του συγκεκριμένου ζητήματος.**

**3) Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν εμποδίζει τη φορολογική αρχή να υπαγάγει στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορισμένες πράξεις που ανάγονται σε προγενέστερη περίοδο σε περίπτωση που, αφενός, η αρχή αυτή έκανε επί πολλά έτη δεκτές τις δηλώσεις ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο οι οποίες δεν περιελάμβαναν τις πράξεις ίδιας φύσεως στις φορολογητέες πράξεις και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο αδυνατεί να ανακτήσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ από εκείνους που κατέβαλαν αμοιβή για τις επίμαχες πράξεις, οπότε οι καταβληθείσες αμοιβές θεωρείται ότι περιλαμβάνουν ήδη τον οφειλόμενο ΦΠΑ.**

(υπογραφές)