Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

15 април 2021 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Икономическа дейност — Доставки на услуги, извършвани възмездно — Член 2, параграф 1, буква в) и член 9, параграф 1 — Случаи на освобождаване — Член 132, параграф 1, буква ж) — Доставки на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване — Доставки на услуги, извършвани от адвокат в рамките на представителство за закрила на пълнолетни недееспособни лица — Организации, признати за благотворителни“

По дело C-846/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal d'arrondissement (Люксембург) с акт от 20 ноември 2019 г., постъпил в Съда на 21 ноември 2019 г., в рамките на производство по дело

EQ

срещу

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

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: A. Prechal (докладчик), председател на състава, N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за люксембургското правителство, от C. Schiltz и T. Uri,

– за Европейската комисия, първоначално от R. Lyal и N. Gossement, а впоследствие от R. Lyal,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 януари 2021 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: френски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 9, параграф 1 и член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между EQ и Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Администрацията за данъците върху сделките с имущество, държавната собственост и данъка върху добавената стойност, Люксембург) (наричана по-нататък „люксембургската данъчна администрация“) по повод на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на доставките на услуги, извършвани от адвокат в рамките на представителство за закрила на пълнолетни недееспособни лица, възложено му по силата на закона от компетентния съдебен орган.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Съгласно член 24, параграф 1 от посочената директива:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

6 Член 25 от Директивата за ДДС има следния текст:

„Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

а) прехвърляне на права върху нематериална вещ, независимо дали при това се оформя документ за собственост;

б) поемане на задължението за въздържане от действие или за толериране на действие или състояние;

в) извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон“.

7 Съгласно член 73 от тази директива:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

8 Член 131 от посочената директива, който е единственият член от глава 1, озаглавена „Общи разпоредби“, от дял IX, озаглавен „Освобождавания“, гласи:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

9 Глава 2 от дял IX от Директивата за ДДС, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“, включва членове 132—134.

10 Съгласно член 132, параграф 1, буква ж) от тази директива държавите членки освобождават следните сделки:

„доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“.

11 Член 133, първа алинея, буква а) от посочената директива предвижда:

„Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

а) съответните органи не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги“.

12 Член 134 от Директивата за ДДС предвижда:

Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;

б) когато основното предназначение на доставката е реализирането на допълнителен доход за съответния орган чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

Люксембургското право

13 Член 4, параграф 1 от Закона от 12 февруари 1979 г. относно данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), в редакцията му, приложима към спора по главното производство, гласи:

„данъчнозадължено лице по смисъла на член 2 е всяко лице, което извършва независима и редовна доставка на услуги, представляваща каквато и да е икономическа дейност, без значение от целите, резултатите и мястото на тази дейност […]“.

14 Член 5 от Закона за ДДС предвижда:

„Икономическа дейност е всяка дейност, насочена към генерирането на приходи, и по-специално дейността на производители, търговци или доставчици на услуги, включително минно дело, селскостопански дейности, свободни професии и дейностите, свързани с използването на материални или нематериални активи с цел получаване на постоянен доход от тях“.

15 Член 15, параграф 1 от този закон предвижда:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки, нито вътреобщностно придобиване, нито внос на стоки.

Тази сделка може да се състои в прехвърлянето на права върху нематериално имущество, в задължение за въздържане от действие или за толериране на действие или положение и в изпълнение на услуга по силата на закона или по искане на публичния орган или от негово име.

[…]“.

16 Съгласно член 44, параграф 1, буква о) от Закона за ДДС:

„Освободени от [ДДС] в границите и при условията, които следва да се определят с Наредба на Великия херцог, са:

[…]

о) услуги и доставки на стоки, тясно свързани със социалното осигуряване, социалните грижи или общественото здраве, извършвани от публичноправни субекти, колективни инвестиционни фондове, субекти от публичния сектор или субекти, упражняващи дейност в обществена полза, лечебно-възстановителни заведения, старчески домове, геронтологични или гериатрични центрове, болнични или благотворителни организации и от други подобни институции от частния сектор, признати за социални от компетентните публични органи;

[…]“.

17 Член 3 от Наредбата на Великия херцог от 23 декември 1982 г. за реда и условията за назначаване на настойник гласи:

„Съдията по настойничествата и попечителствата може да присъди възнаграждение на настойника, като с мотивирано решение определя размера или начина на изчисляването му с оглед на имущественото положение на недееспособното лице.

Това възнаграждение е под формата на твърда сума, процентна част от доходите на недееспособното лице или хонорар, определен в зависимост от извършените дейности.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

18 От 1994 г. EQ е вписан в адвокатската колегия на Люксембург (Люксембург). От 2004 г. той осъществява дейност по представителство на пълнолетни лица в качеството на представител, попечител и настойник.

19 С актове от 19 януари 2018 г. за установяване на задължения за ДДС за 2014 г. и 2015 г., потвърдени с решение относно жалба по административен ред от 4 юни 2018 г., люксембургската данъчна администрация определя служебно размера на ДДС, дължим от EQ за тези години, като изхожда от предпоставката, че посочените представителни дейности представляват облагаеми с ДДС доставки на услуги.

20 EQ сезира запитващата юрисдикция с искане за отмяна на решението от 4 юни 2018 г., като изтъква по-специално че дейностите, които е извършвал в областта на закрилата на пълнолетни лица през спорния период, не представляват икономическа дейност, че във всички случаи тези дейности са освободени от ДДС по силата на националната разпоредба, транспонираща член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, и че от 2004 г. до 2013 г. люксембургската данъчна администрация е приемала, че тези дейности не подлежат на облагане с ДДС, така че облагането им с ДДС за 2014 г. и 2015 г. представлява нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания.

21 Освен това EQ поддържа, че позицията на люксембургската данъчна администрация противоречи на позицията на Министерството на правосъдието (Люксембург), което поема заплащането на хонорарите на пълномощниците, натоварени със задачи по закрила на пълнолетните лица, когато същите не разполагат със средства, и признава, че получените на това основание плащания не подлежат на облагане с ДДС.

22 Люксембургската данъчна администрация оспорва тези доводи. В това отношение тя изтъква, от една страна, че доставките на услуги, извършвани от EQ в областта на закрилата на пълнолетни лица, действително представляват икономическа дейност, тъй като EQ извършва тези услуги в рамките на професионалната си дейност като адвокат и получава от тях значителни доходи. От друга страна, при обстоятелствата в конкретния случай посочените доставки не можело да бъдат освободени по силата на националната разпоредба, транспонираща член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, доколкото от предвиденото в тази разпоредба освобождаване не можело да се ползва лице, което упражнява адвокатска професия и не отговаря на условието да бъде социална организация.

23 Запитващата юрисдикция обяснява, че за нуждите на пълнолетните недееспособни лица, а именно засегнатите от влошаване на техните умствени способности вследствие на заболяване, недъг или отслабване поради възрастта, са предвидени различни режими на закрила, сред които попечителството и настойничеството, които позволяват да се съветват, контролират и дори представляват тези лица в действията от гражданския живот и предоставят правомощия за управление и представителство на трети лица. Прилагането на тези режими за закрила може да доведе до назначаване на особен представител от съдията по настойничествата и попечителствата до постановяването на решение относно режима за закрила, както и на представител ad hoc в случай на конфликт на интереси. На практика попечителите, настойниците специалните пълномощници и пълномощниците ad hoc се избират по-специално измежду членовете на семейството, но също и сред други лица, като адвокатите.

24 Най-напред, по въпроса дали разглежданите дейности представляват икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, извършвана възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от тази директива, запитващата юрисдикция посочва, че възнаграждението по член 3 от Наредбата на Великия херцог от 23 декември 1982 г. за реда и условията за назначаване на настойник действително предполага насрещна финансова престация във връзка с тези дейности.

25 Въпреки че предоставените в конкретния случай услуги във всяко отношение наподобяват икономическа дейност, запитващата юрисдикция иска да установи, от една страна, какъв е обхватът на преценката в практиката на Съда (вж. по-специално решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, т. 32), според която доставката на услуги подлежи на облагане само когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации. Всъщност в областта на закрилата на пълнолетните лица съществувало тристранно отношение между доставчика на услуги, бенефициера, а именно закриляното пълнолетно лице, и съдебният орган, който е възложил настойничеството на този доставчик. В това отношение би могъл да има значение и фактът, че в случай на лошо финансово положение на закриляното пълнолетно лице възнаграждението на доставчика на услуги се поема от държавата.

26 От друга страна, що се отнася до размера на възнаграждението, макар съгласно практиката на Съда да не е релевантно извършването на икономическа сделка на цена, по-ниска от себестойността, от тази съдебна практика, изглежда, следва, че възнаграждението трябва да бъде определено предварително и да покрива оперативните разходи на доставчика на услугата (вж. по-специално решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, т. 38). В случая възнаграждението на доставчика на услуги се определя във всеки отделен случай от компетентния съд в зависимост от имущественото състояние на получателя, така че това възнаграждение не е предварително определено и не осигурява непременно при всички обстоятелства покриването на оперативните разходи, направени от този доставчик.

27 На следващо място, що се отнася до въпроса дали разглежданите дейности са освободени от ДДС, запитващата юрисдикция трябва да провери, от една страна, дали тези дейности попадат в обхвата на понятието „социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, и от друга страна, дали EQ може да бъде обхванат от понятието „организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ по смисъла на тази разпоредба и съгласно каква процедура трябва да се направи това признаване и от кой орган.

28 На последно място, запитващата юрисдикция поставя въпроса за прилагането на принципа на защита на оправданите правни очаквания в конкретния случай. В това отношение тя отбелязва по-специално че когато люксембургската данъчна администрация уведоми данъчнозадълженото лице след извършването на въпросните сделки, че възнамерява да се отклони от предходната си позиция да не облага тези сделки с ДДС, данъчнозадълженото лице се оказва в положение, при което не е могло да начисли ДДС на получателя на неговите услуги. По този начин данъчнозадълженото лице се оказва длъжно да удържа искания от държавата ДДС от собствените си средства.

29 При тези обстоятелства Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Районен съд, Люксембург) спира производството и отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Как трябва да се тълкува понятието „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от [Директивата за ДДС] — като обхващащо или като изключващо доставките на услуги, извършени в рамките на тристранно отношение, в което доставката на услугите е възложена на доставчика им от субект, който не съвпада с получателя на услугите?

2) Зависи ли отговорът на първия въпрос от това дали доставките на услуги се извършват в рамките на задача, възложена от независим съдебен орган?

3) Зависи ли отговорът на първия въпрос от това кой поема възнаграждението на доставчика на услугите — получателят на услугите или пък държавата, към която спада субектът, възложил на доставчика на услугите предоставянето им?

4) Как трябва да се тълкува понятието „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от [Директивата за ДДС] — като обхващащо или като изключващо доставките на услуги, когато възнаграждението на доставчика на услугите не е задължително според закона и размерът му, ако се присъжда такова, […]подлежи на преценка във всеки конкретен случай, […]винаги зависи от имущественото положение на получателя на услугите и […]се определя или като твърда сума, или като процентна част от доходите на получателя на услугите, или в зависимост от извършените услуги?

5) Как трябва да се тълкува понятието „доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, съдържащо се в член 132, параграф 1, буква ж) от [Директивата за ДДС] — като обхващащо или като изключващо доставките, извършени съгласно режима за закрила на пълнолетните лица, създаден със закон и подлежащ на контрол от независим съдебен орган?

6) Трябва ли за целите на признаването на дадена организация за социална понятието „организации, признати за благотворителни“, което се съдържа в член 132, параграф 1, буква ж) от [Директивата за ДДС], да се тълкува като налагащо определени изисквания по отношение на формата, под която доставчикът на услугите осъществява дейност, или по отношение на това дали дейността на доставчика на услугите е с нестопанска или стопанска цел, или по-общо, като ограничаващо чрез други критерии и условия обхвата на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж), или пък самото осъществяване на доставки, „свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, е достатъчно, за да се признае съответната организация за социална?

7) Трябва ли понятието „организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“, съдържащо се в член 132, параграф 1, буква ж) от [Директивата за ДДС], да се тълкува като изискващо признаване по предварително определени критерии и процедура, или е допустимо във всеки отделен случай признаване ad hoc, евентуално от съдебен орган?

8) Допуска ли принципът на защита на оправданите правни очаквания, както е тълкуван в практиката на Съда […], административният орган, отговарящ за събирането на ДДС, да изисква от данъчнозадължено по ДДС лице да заплаща ДДС за стопански сделки, отнасящи се до период, който е изтекъл към момента на решението на административния орган за данъчно облагане, при положение че дълго време преди този период този орган е приемал декларациите за ДДС на това данъчнозадължено лице, в които стопанските сделки от същия вид не са били посочвани сред облагаемите сделки? Зависи ли тази възможност на административния орган, отговарящ за събирането на ДДС, от изпълнението на определени условия?“.

По преюдициалните въпроси

По въпроси от първи до четвърти

30 С въпроси от първи до четвърти, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че представляват икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба доставките на услуги, извършени в полза на пълнолетни недееспособни лица и целящи да им осигурят закрила при делата от гражданския живот, като предоставянето им е възложено от съдебен орган по силата на закона и заплащането им се определя от същия орган като твърда сума или въз основа на конкретна преценка при отчитане по-специално на имущественото положение на недееспособното лице, а в случай че това лице няма средства, възнаграждението може да се поеме от държавата.

31 Следва да се припомни, че макар Директивата за ДДС да очертава много широко приложно поле на ДДС, този данък се отнася единствено до дейностите с икономически характер (решение от 17 декември 2020 г., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, т. 24 и цитираната съдебна практика).

32 В това отношение Съдът уточнява, че определена дейност може да бъде квалифицирана като икономическа по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС само ако съответства на някоя от сделките, посочени в член 2, параграф 1 от тази директива (решение от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 21).

33 Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, който се отнася до облагаемите сделки, с ДДС се облага по-специално възмездната доставка на услуги на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. Освен това съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от тази директива „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от тази дейност (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 21).

34 Така, на първо място, следва да се определи дали дейности като разглежданите в главното производство, които запитващата юрисдикция квалифицира като доставки на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, се извършват възмездно, както изисква тази разпоредба.

35 Въпреки че тази проверка трябва да се извърши от запитващата юрисдикция, Съдът все пак следва да ѝ предостави всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана (вж. в този смисъл решение от 17 декември 2020 г., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, т. 27).

36 В това отношение възможността една доставка на услуги да бъде квалифицирана като възмездна предполага единствено съществуване на пряка връзка между тази доставка и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (решение от 29 октомври 2015 г., Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 32).

37 В случая от предоставените от запитващата юрисдикция разяснения е видно, че EQ действително е получил плащания в рамките на изпълнението на възложените му пълномощия за управление и представителство.

38 Тази юрисдикция обаче отбелязва, първо, че предоставянето на посочените услуги е било възложено на EQ не от получателите им, а от компетентния орган по силата на правна уредба, чиято цел е да защити недееспособните пълнолетни лица при извършването на действия от гражданския живот.

39 Съдът обаче вече е постановил, че обстоятелството, че посочената дейност се състои в упражняване на възложени и регламентирани със закон функции за постигане на цел от общ интерес, е ирелевантно за преценката дали тази дейност представлява доставка на услуги, извършвана възмездно (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 42). Всъщност член 25, буква в) от Директивата за ДДС изрично предвижда, че доставката на услуги може да се състои в извършването на услуга по поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон.

40 Що се отнася, второ, до релевантността в този контекст на обстоятелството, че в случай на лошо имуществено положение на получателите на разглежданите в главното производство доставки на услуги възнаграждението за тях може да бъде поето от държавата, следва да се припомни, че за да може дадена доставка на услуги да се счита за извършена „възмездно“ по смисъла на Директивата за ДДС, не е необходимо, както следва и от член 73 от тази директива, насрещната престация за тази доставка да е получена пряко от лицето, за което са предназначени услугите, а насрещната престация може да бъде получена и от трето лице (вж. в този смисъл решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 34).

41 Трето, що се отнася до начина, по който е определено възнаграждението за услуги като извършените от EQ, от предоставените от запитващата юрисдикция разяснения, както и от писмените отговори, представени от EQ и от люксембургското правителство вследствие на поставените от Съда въпроси в това отношение, чиято основателност запитващата юрисдикция следва да провери, е видно, че това възнаграждение се определя въз основа на преценка за всеки отделен случай, отчитаща имущественото положение на недееспособното лице, извършвана от компетентния съдебен орган по искане на доставчика, който трябва редовно да отчита дейността си пред този орган. От същите освен това следва, че по принцип възнаграждението се състои от предварително определена месечна сума за текущото управление на делата на недееспособното лице и евентуално от сума за допълнителни услуги, определена по принцип на почасова основа, като така предоставеното възнаграждение не съответства непременно, във всички случаи, на действителната стойност на предоставената услуга.

42 В този контекст следва да се припомни, от една страна, че обстоятелството, че възнаграждението се плаща под формата на твърда сума, не може да засегне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация (вж. в този смисъл решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 37).

43 От друга страна, обстоятелството, че дадена икономическа сделка е извършена на цена, по-висока или по-ниска от себестойността, и следователно на цена, по-висока или по-ниска от нормалната пазарна цена, е без значение за квалификацията като възмездна сделка, тъй като това обстоятелство не може да засегне пряката връзка между доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и насрещната престация, която е получена или която следва да бъде получена, чиято стойност е определена предварително и съгласно ясно установени критерии (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 45 и 46 и цитираната съдебна практика).

44 Освен това постепенното определяне на току-що описаното възнаграждение, с оглед на вече предоставените от съответния доставчик услуги и представените от него отчети на компетентния съдебен орган, изобщо не е пречка да се приеме, че така определеният размер е определен предварително и съгласно ясно установени критерии в съответствие с цитираната в

предходната точка на настоящото решение съдебна практика, доколкото условията за това определяне са предвидими и гарантират, че доставчикът по принцип ще получи плащане за тези услуги.

45 С оглед на гореизложеното не изглежда посочените от запитващата юрисдикция обстоятелства да дават основание за съмнение, че разглежданите в главното производство доставки на услуги са били извършени възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

46 След това уточнение е важно, на второ място, разглежданите в главното производство доставки на услуги да попадат в обхвата на понятието „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС.

47 Понятието „икономическа дейност“ е определено в член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС като обхващащо всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии или приравнените на тях. Според практиката на Съда това определение извежда на преден план обхвата на приложното поле на понятието „икономическа дейност“, както и обективния характер на това понятие, в смисъл че се преценява дейността сама по себе си без значение на нейните цели и резултати. Така дадена дейност се квалифицира по принцип като „икономическа“, когато се осъществява редовно и срещу получавано от доставчика възнаграждение (решение от 17 декември 2020 г., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, т. 34 и цитираната съдебна практика).

48 Освен това, от практиката на Съда следва, че за да се определи дали дадена доставка на услуги е извършена възмездно, така че тази дейност да трябва да се квалифицира като икономическа дейност, следва да се анализират всички условия на извършването ѝ (решение от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 29).

49 В това отношение, както посочва запитващата юрисдикция, релевантен фактор може да е въпросът дали размерът на възнаграждението се определя съгласно критерии, които гарантират, че то е достатъчно, за да покрие оперативните разходи на доставчика на услуги (вж. в този смисъл решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, т. 38 и цитираната съдебна практика), както и като цяло размерът на приходите и други елементи, като например значимостта на клиентелата (вж. в този смисъл решение от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 31).

50 С оглед на изложените от запитващата юрисдикция фактически обстоятелства изглежда, че осъществяваната от EQ дейност има постоянен характер. Освен това, както следва от точка 45 от настоящото решение, изглежда също така, че дейността на EQ се извършва срещу възнаграждение. Запитващата юрисдикция обаче обяснява, че има съмнение в това отношение, предвид че предоставените от този доставчик услуги невинаги се заплащат в размер, който да гарантира покриването на направените от него оперативни разходи.

51 Обстоятелството, че за всяка отделна доставка на услуги не се заплаща възнаграждение в размер, съответстващ на направените от доставчика разходи, обаче не е достатъчно, за да се докаже, че цялостната дейност не е заплатена съгласно критерии, гарантиращи покриването на оперативните му разходи.

52 В случая изглежда — което обаче запитващата юрисдикция трябва да провери — че делото в главното производство се различава от делата, по които са постановени решения от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 50), и от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, т. 33), в които е

направен извод за липса на икономическа дейност, по-специално поради това че вноските, платени от получателите на съответните услуги, са предназначени да покрият само малка част от всички оперативни разходи.

53 Всъщност в делото по главното производство, изглежда, нищо не указва, че равнището на приходите, които EQ е получил от дейността си, е недостатъчно спрямо оперативните му разходи. Впрочем резултатите от съответната дейност сами по себе си не могат да бъдат определящи за целите на анализа на икономическия характер на планираната дейност, посочен в точка 48 от настоящото решение, като този анализ трябва да се извърши с оглед на всички условия, при които се извършва тази дейност.

54 Следователно не изглежда осъществяваната от EQ дейност да няма икономически характер, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго.

55 С оглед на изложеното по-горе на въпроси от първи до четвърти следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че представляват икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба доставките на услуги, извършени в полза на пълнолетни недееспособни лица и целящи да им осигурят закрила при делата от гражданския живот, когато предоставянето им е възложено от съдебен орган по силата на закона и заплащането им се определя от същия орган като твърда сума или въз основа на конкретна преценка при отчитане по-специално на имущественото положение на недееспособното лице, а в случай че това лице няма средства, възнаграждението може да се поеме от държавата, при условие че тези престации са извършени възмездно, доставчикът получава срещу тях редовни приходи и че общият размер на възнаграждението за тази дейност е определен съгласно критерии, които гарантират покриването на оперативните разходи на този доставчик.

По въпроси от пети до седми

56 С петия, шестия и седмия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, от една страна, че представляват „доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, доставките на услуги, извършвани в полза на пълнолетни недееспособни лица и целящи да им осигурят закрила при делата от гражданския живот, и от друга страна, че адвокат, който предоставя такива услуги, може да бъде признат за благотворителна организация по смисъла на Директивата за ДДС, за целите на стопанската му дейност.

57 Следва в самото начало да се припомни, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 132 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи представляват изключение от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. При все това тълкуването на тези формулировки трябва да е съобразено с изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет и да бъде в съответствие с преследваните с освобождаването цели. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от действие (решение от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, т. 17).

58 Както следва от текста на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага по отношение на доставките на услуги и стоки, които, от една страна, са „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, и от друга страна, са извършени от „публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“.

59 Що се отнася, на първо място, до условието доставките на услуги да са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, то трябва да се разглежда в светлината на член 134, буква а) от Директивата за ДДС, който изисква при всички положения съответните доставки на стоки или на услуги да са от съществено значение за извършването на сделките, попадащи в обхвата на социалните грижи и на социалното осигуряване (решение от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, т. 31).

60 В случая от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че разглежданите в главното производство доставки се извършват по силата на различни режими, предвидени в люксембургското право, с които се цели подпомагане на пълнолетни недееспособни лица в делата от гражданския живот, като те могат да бъдат обявени за недееспособни в случай на влошаване на умствените им способности вследствие на заболяване, недъг или отслабване поради възрастта. Съгласно тези режими компетентният съд възлага на трето лице настойничеството, попечителството и евентуално представителството на лице, което не е дееспособно по отношение на делата от гражданския живот и управлението на неговото имущество. За тази цел могат да бъдат упълномощени по-специално членовете на семейството на недееспособното лице, социални асистенти, сдружения с нестопанска цел или адвокати.

61 По-конкретно, от писмените отговори, дадени от EQ и от люксембургското правителство, на въпросите, формулирани от Съда в това отношение, е видно, че когато е упълномощен адвокат, той по принцип трябва да предоставя в полза на недееспособното лице множество услуги, обобщени в точки 52—57 от заключението на генералния адвокат, които включват както услуги, свързани с делата от гражданския живот и насочени към управлението на всекидневния живот и имуществото на недееспособното лице, така и правни услуги.

62 Въпреки че Директивата за ДДС не съдържа никакво определение на понятието „социални[…] грижи и социално[…] осигуряване“, използвано по-специално в член 132, параграф 1, буква ж), Съдът вече е постановил, че по принцип общите и домакинските грижи, предоставени от център за амбулаторна дейност на физически или икономически зависими лица, са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване по смисъла на тази разпоредба (вж. в този смисъл решение от 10 септември 2002 г., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 44).

63 За такива доставки трябва да се считат и предоставяните на лица в състояние на психическа зависимост услуги, предназначени да ги закрилят при делата от гражданския живот, когато тези лица не са в състояние да водят сами делата си, без да изложат на опасност собствените си финансови или други интереси, като именно тази опасност е обосновала обявяването им за недееспособни.

64 Всъщност, както по същество отбелязва и генералният адвокат в точки 63 и 64 от заключението си, доколкото тези услуги служат за преодоляване на такава опасност, като позволяват конкретните дейности от ежедневието на посочените лица, включително тези от финансово естество, да се управляват с необходимата предпазливост, те са абсолютно необходими за защитата на тези лица от действия, които могат да им причинят вреди, дори да застрашат достойния им живот.

65 Следователно доставките на услуги в полза на пълнолетни недееспособни лица, които са предназначени да ги закрилят в делата от гражданския живот, попадат в обхвата на понятието за доставки, „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

66 За сметка на това, когато такива услуги се предоставят от доставчик, който в рамките на представителството, посочено в точка 60 от настоящото решение, извършва и по-общи дейности по предоставяне на помощ или юридически услуги, финансови или други дейности, като тези, които могат да бъдат свързани със специфичната компетентност на адвокат,

финансов съветник или агент по недвижими имоти, следва да се уточни, че услугите, извършвани в рамките на последните дейности, по принцип не попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, дори когато са предоставени в контекста на помощ за недееспособно лице. Всъщност, предвид че това освобождаване трябва да се тълкува стриктно, посочените сделки не могат да се считат за необходими и тясно свързани със социалните грижи.

67 Това впрочем важи и по отношение на зачитането на принципа на данъчен неутралитет, който намира специфичен израз в член 134, буква б) от Директивата за ДДС и който не допуска сходни доставки на услуги, които следователно се конкурират помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. в този смисъл решение от 4 май 2017 г., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, т. 35). Този принцип би бил нарушен, ако доставчиците, на които е възложено представителството по режими за закрила, като разглежданите в главното производство, извършват не само сделките, свързани със закрилата на недееспособните лица, но и сделки, сходни на извършваните извън такова представителство, и последните са освободени от ДДС само поради това че са извършени в рамките на изпълнението на посоченото представителство.

68 На второ място, относно условието, че за да бъдат освободени, доставките на услуги трябва да се извършват от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка, безспорно като адвокат, вписан в адвокатската колегия в Люксембург, EQ не попада в обхвата на понятието „публичноправни субекти“, така че би могъл да се ползва от разглежданото освобождаване само ако се приеме за обхванат от понятието „други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

69 Член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС не уточнява нито условията, нито реда за признаване за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти. Поради това по принцип правилата за такова признаване на тези видове организации трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право, като в това отношение държавите членки се ползват с право на преценка (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, т. 32 и 34).

70 В това отношение от практиката на Съда следва, че при признаването за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти, националните органи, в съответствие с правото на Съюза и под контрола на националните юрисдикции, следва да вземат предвид редица фактори. Сред тях могат да бъдат наличието на специфични разпоредби — национални или регионални, законови или административни, данъчни или социалноосигурителни, общественият интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, както и фактът, че голяма част от разходите за съответните престации евентуално се поемат от здравноосигурителни каси или други социалноосигурителни институции, по-специално когато частните оператори поддържат договорни отношения с тези институции (решение от 8 октомври 2020 г., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, т. 44).

71 Само ако държавата членка не спази границите на своето право на преценка, данъчнозадълженото лице може да се позове на освобождаването по член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, за да оспори несъвместима с тази разпоредба национална правна уредба. В такъв случай националната юрисдикция следва да определи, с оглед на всички релевантни обстоятелства по делото, дали данъчнозадълженото лице трябва да се приеме за организация, призната за благотворителна по смисъла на посочената разпоредба (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 28 и 32), както посочва и генералният адвокат в точки 114—119 от своето заключение.

72 В случая с оглед на въпросите на запитващата юрисдикция следва да се подчертае, първо, че прилагането на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, е подчинено не само на условие за социален характер на съответните доставки на услуги, но освен това е ограничено до доставките на услуги, извършвани от организации, признати за благотворителни, както бе припомнено в точка 58 от настоящото решение. Би било несъвместимо с това двойно изискване да се позволи на държавите членки да квалифицират частноправни субекти със стопанска цел като благотворителни организации, само поради обстоятелството че предоставят и услуги със социален характер (вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., Ordre des barreaux francophones et germanophone и др., C-543/14, EU:C:2016:605, т. 61 и 63).

73 Второ, фактът, че съответният доставчик е физическо лице и с дейността си преследва стопанска цел, не е пречка за признаването му за благотворителен по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. Всъщност Съдът вече е приел, че понятието „организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ по принцип е достатъчно широко, за да обхваща и действащите със стопанска цел частноправни субекти, включително физически лица, които управляват предприятие, доколкото последните също са индивидуализирани субекти с особена функция (вж. в този смисъл решения от 7 септември 1999 г., Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, т. 17 и 18, от 17 юни 2010 г., Комисия/Франция, C-492/08, EU:C:2010:348, т. 36 и 37 и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 57).

74 Впрочем от предоставената на Съда информация не личи Великото херцогство Люксембург да се е възползвало от предвидената в член 133, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС възможност да откаже по-специално предоставянето на предвиденото в член 132, параграф 1, буква ж) от тази директива освобождаване на организации, които се стремят системно към реализиране на печалба, така че тази държава членка не може да противопостави на желаещото да се ползва от това освобождаване данъчнозадължено лице евентуалното преследване на подобна цел.

75 Всъщност подобно ограничаване на правилото за третиране като данъчно незадължено лице има само евентуален характер и държава членка, която не е взела необходимите мерки за тази цел, не може да се позовава на своя пропуск, за да откаже на данъкоплатец да се ползва от освобождаване, което той легитимно може да претендира по силата на Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 10 септември 2002 г., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, т. 60). Прилагането на това ограничаване може също така да наруши принципа на данъчна неутралност, като доведе до различно третиране с оглед на ДДС на доставките, посочени в член 132, параграф 1, буква ж) от тази директива, в зависимост от това дали организациите доставчици преследват или не стопанска цел (вж. в този смисъл решение от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 42).

76 Трето, макар избраната от доставчик на услуги форма на експлоатация да не е ирелевантна за целите на признаването му за благотворителна организация, тъй като тя не трябва да се окаже несъвместима с квалификацията „благотворителна организация“, все пак държавите членки не могат да откажат такова признаване без точна преценка на конкретните обстоятелства по случая, за да проверят дали от тях може да се установи социалният характер на предприятието, експлоатирано от такъв доставчик, така че ако се установи социалният характер и доколкото посоченият доставчик извършва доставки на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, за тези услуги се прилага освобождаването по член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

77 Що се отнася конкретно до обстоятелството, че в случая съответните услуги са предоставени от вписан в адвокатската колегия адвокат, следва да се отбележи, че Съдът действително е постановил, че предвид всички негови цели и нетрайността на евентуалните социални

ангажименти не може да се приеме, че съсловието на адвокатите, разглеждано общо, се отличава със социално предназначение (решение от 28 юли 2016 г., Ordre des barreaux francophones et germanophone и др., C-543/14, EU:C:2016:605, т. 62).

78 От тази съдебна практика обаче не следва, че може при всички обстоятелства и a priori да бъде изключена възможността да се признае за благотворителна организация данъчнозадължено лице, извършващо дейности, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, единствено поради това че принадлежи към посоченото в предходната точка от настоящото решение съсловие, без да се разгледа въпросът дали то експлоатира предприятието си при условия, които оправдават признаването му за благотворителна организация по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. Впрочем подобен подход би могъл да влезе в противоречие с принципа на данъчна неутралност, както по същество отбелязва и генералният адвокат в точки 90 и 95 от заключението си.

79 Всъщност, макар съсловието на адвокатите по принцип да не може да се характеризира със социална насоченост, не е изключено в конкретен случай адвокат, предоставящ услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, да проявява траен социален ангажимент и с оглед на обстоятелствата, които следва да се вземат предвид, за да се установи дали дейността му е благотворителна, да се отличава от други предоставящи такива услуги физически или юридически лица само поради факта че е вписан като адвокат в адвокатската колегия.

80 В такъв случай самото качество на адвокат на доставчика би било чисто формален елемент, който не може да постави под въпрос социалния характер на дейността му.

81 При това положение запитващата юрисдикция следва да разгледа с оглед на всички други релевантни обстоятелства, характеризиращи висящия пред нея спор, въпроса дали Великото херцогство Люксембург е превишило пределите на правото си на преценка, като не е предвидило възможността доставчик на услуги, който се намира в положение като това на жалбоподателя в главното производство, да бъде признат за благотворителна организация за целите на стопанската му дейност. Само ако посочената държава членка е надхвърлила тези граници, запитващата юрисдикция ще трябва да предостави такова признаване за разглеждания в главното производство период, като евентуално остави без приложение материалните или процесуалните разпоредби на вътрешното право, които възпрепятстват признаването.

82 При това положение, за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, следва да се отбележи, че освен ако тази юрисдикция не установи друго, някои обстоятелства, съдържащи се в представената пред Съда преписка, изглежда, са релевантни за целите на проверката дали въпреки качеството си на адвокат жалбоподателят в главното производство е проявил траен социален ангажимент при стопанската си дейност през разглеждания в посоченото производство период.

83 От една страна, в това отношение може да се изтъкне обстоятелството, че заинтересованото лице е извършвало своите дейности, част от които във всички случаи изглеждат със социален характер, в рамките на представителство за закрила, възложено му по силата на предвидените в люксембургското право различни режими за закрила от съдебен орган, който освен това контролира изпълнението. Всъщност това обстоятелство показва не само че съответният доставчик е длъжен да извърши тези престации съгласно специалните законови разпоредби, предвидени в люксембургското право в това отношение, но и че той може да действа едва след като компетентният съдебен орган вземе изрично решение за определяне на лицата, на които се възлага предоставянето на услуги в областта на социалните помощи и социалното осигуряване.

84 От друга страна, може да бъде релевантно и обстоятелството, че възнаграждението за съответните престации винаги се определя под контрола на този съдебен орган (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, т. 38) и че това възнаграждение може да бъде поето от държавата в случай на лошо имуществено положение на получателя.

85 Следва също да се припомни, че Съдът вече е постановил по отношение на медицинска сестра, която управлява еднолично дружество и се позовава на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, че държава членка може по принцип да изисква, без да превишава предоставеното ѝ в този контекст право на преценка, медицинските и фармацевтичните разходи на такова данъчнозадължено лице да се поемат изцяло или отчасти от определените от законодателството организации за социално осигуряване или подпомагане в поне две трети от случаите, за да може този доставчик да бъде признат за благотворителен (вж. по аналогия решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 10 и 35—37).

86 Също така няма пречка съответната държава членка да обвърже това признаване с условието доставчикът на услуги да извърши определени процедурни действия за тази цел, тъй като подобни действия могат да позволят на съответните органи да проверят благотворителния характер на този доставчик. Изглежда обаче, че що се отнася до освобождаването, предвидено в националната разпоредба, транспонираща член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, люксембургското право не налага такива действия, което запитващата юрисдикция все пак следва да провери.

87 Прилагането на такива условия обаче трябва да е съобразено с принципа на данъчна неутралност. Ето защо в спора по главното производство следва да се провери дали други данъчнозадължени лица, сред които сдружения с нестопанска цел, вече се ползват от подобно признаване при обстоятелства, сходни на тези, които характеризират положението на жалбоподателя в главното производство — в това отношение последният и люксембургското правителство са изразили различни позиции в писмените си отговори на въпросите на Съда.

88 С оглед на всички изложени по-горе съображения на въпроси от пети до седми следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, от една страна, че представляват „доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, доставките на услуги, извършвани в полза на пълнолетни недееспособни лица и целящи да им осигурят закрила при делата от гражданския живот, и от друга страна, че не е изключено адвокат, който предоставя такива услуги със социален характер, да бъде признат за благотворителна организация по смисъла на Директивата за ДДС за целите на стопанската му дейност, като такова признание се предоставя задължително от съдебен орган само ако с отказа си да предостави посоченото признаване съответната държава членка е надхвърлила границите на свободата на преценка, с която се ползва в това отношение.

По осмия въпрос

89 С осмия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципът на защита на оправданите правни очаквания допуска данъчната администрация да обложи с ДДС определени сделки, отнасящи се до изтекъл период, при положение, в което в продължение на няколко години тази администрация е приемала декларациите по ДДС на данъчнозадълженото лице, които не включват сделките от същото естество сред облагаемите сделки, и данъчнозадълженото лице не е в състояние да си възстанови дължимия ДДС от платците по тези сделки.

90 Следва да се припомни, че принципът на защита на оправданите правни очаквания се прилага за всеки правен субект, у когото административен орган е събудил основателни надежди с конкретните уверения, които му е дал (решение от 5 март 2020 г., III, C-628/18, EU:C:2020:168, т. 44).

91 От преписката, с която разполага Съдът, е видно, че след като приема, че извършените от EQ сделки след 2004 г. не подлежат на облагане, люксембургската данъчна администрация променя тази практика по отношение на EQ с акта си за определяне на данъчно задължение от 19 януари 2018 г. за сделките, извършени след 2014 г., като изисква плащане на ДДС за сделки от същото естество.

92 Самото приемане, дори в продължение на няколко години, от страна на люксембургската данъчна администрация на подадените от EQ декларации за ДДС, които не включват сумите, свързани с разглежданите в главното производство сделки, обаче не е равнозначно на точно уверение, предоставено от тази администрация, относно неприлагането на ДДС по отношение на тези сделки, и следователно не би могло да породи у това данъчнозадължено лице оправдани правни очаквания относно необлагаемия характер на съответните сделки.

93 Освен това, що се отнася до посочената от запитващата юрисдикция хипотеза, в която доставчикът е извършвал доставки на услуги без събиране на дължимия от него ДДС и в която той не би могъл да си възстанови от платилите тези доставки ДДС, изискван впоследствие от данъчната администрация, следва да се приеме, ако тази хипотеза се конкретизира, че получените на това основание от доставчика възнаграждения вече включват дължимия ДДС, така че събирането на ДДС да е съвместимо с основния принцип на Директивата за ДДС, че целта на системата на ДДС е да се обложи единствено крайният потребител.

94 С оглед на тези съображения на осмия въпрос следва да се отговори, че принципът на защита на оправданите правни очаквания допуска данъчната администрация да обложи с ДДС определени сделки, отнасящи се до изтекъл период, при положение че в продължение на няколко години тази администрация е приемала декларациите по ДДС на данъчнозадълженото лице, които не включват сделките от същото естество сред облагаемите сделки, и данъчнозадълженото лице не е в състояние да си възстанови дължимия ДДС от платците по тези сделки, като в този случай трябва се счита, че вече платените възнаграждения включват посочения ДДС.

По съдебните разноски

95 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че представляват икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба доставките на услуги, извършени в полза на пълнолетни недееспособни лица и целящи да им осигурят закрила при делата от гражданския живот, когато предоставянето им е възложено от съдебен орган по силата на закона и заплащането им се определя от същия орган като твърда сума или въз основа на конкретна преценка при отчитане по-специално на имущественото положение на недееспособното лице, а в случай че това лице няма средства, възнаграждението може да се поеме от държавата, при**

условие че тези престации са извършени възмездно, доставчикът получава срещу тях редовни приходи и че общият размер на възнаграждението за тази дейност е определен съгласно критерии, които гарантират покриването на оперативните разходи на този доставчик.

2) **Член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, от една страна, че представляват „доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, доставките на услуги, извършвани в полза на пълнолетни недееспособни лица и целящи да им осигурят закрила при делата от гражданския живот, и от друга страна, че не е изключено адвокат, който предоставя такива услуги със социален характер, да бъде признат за благотворителна организация по смисъла на Директивата за ДДС за целите на стопанската му дейност, като такова признание се предоставя задължително от съдебен орган само ако с отказа си да предостави посоченото признаване съответната държава членка е надхвърлила границите на свободата на преценка, с която се ползва в това отношение.**

3) **Принципът на защита на оправданите правни очаквания допуска данъчната администрация да обложи с ДДС определени сделки, отнасящи се до изтекъл период, при положение че в продължение на няколко години тази администрация е приемала декларациите по ДДС на данъчнозадълженото лице, които не включват сделките от същото естество сред облагаемите сделки, и данъчнозадълженото лице не е в състояние да си възстанови дължимия ДДС от платците по тези сделки, като в този случай трябва се счита, че вече платените възнаграждения включват посочения ДДС.**

Подписи