Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. PITRUZZELLA
представено на 14 януари 2021 година[1]

Дело C-846/19

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

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Районен съд Люксембург)

„Преюдициално запитване — Хармонизиране на данъчните законодателства — Данък върху добавената стойност — Понятия „икономическа дейност“ и „доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ — Понятие „организации, признати за благотворителни“ — Пълномощни за представителство на пълнолетни лица — Облагане с ДДС“

1. Подлежат ли на облагане с ДДС услугите, предоставяни от адвокат съгласно режим за закрила на пълнолетни недееспособни лица?

2. Могат ли същите да се приравнят на „предоставяне на услуги, тясно свързани със социалните грижи“?

3. Може ли и в какви граници вписано в професионален регистър лице да бъде признато за „благотворителна организация“?

4. Тези важни въпроси са в основата на настоящото дело, образувано 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 „данъчният орган“).

5. По същество Съдът трябва да се произнесе по разширяването на обхвата на гореспоменатите понятия, съдържащи се в член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО[2] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), и по границите на правото на преценка на държавите членки да въвеждат допълнителни условия към предвидените в Директивата.

1 Език на оригиналния текст: италиански.

2 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, глава 9, том 3, стр. 7).

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

6. Член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС предвижда:

„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; […]“.

7. Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„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 дейността 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“.

8. Член 131 от Директивата за ДДС 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“.

Глава 2 от дял IX от Директивата за ДДС е озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“. В тази глава се съдържат членове 132—134.

9. Съгласно член 132, параграф 1, буква ж) от тази директива държавите членки трябва да освободят следните сделки:

„ж) 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“.

Б. Люксембургското право

10. Член 4, параграф 1 от Закона за ДДС от 12 февруари 1979 г. (наричан по-нататък „Законът за ДДС“) в редакцията, приложима към фактите в главното производство, гласи следното:

„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 […]“.

11. 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“.

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

„1. Освободени от данък върху добавената стойност 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, геронтология или гериатрия, болнични или благотворителни организации и от други подобни институции от частния сектор, признати за социални от компетентните публични органи;

[…]“.

13. Условията за прилагане на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, изменен, са определени с Наредба на Великия херцог от 23 декември 1981 г. (наричана по-нататък: „Наредбата на Великия херцог“), член 3 от която гласи следното:

„Съдът по настойничествата и попечителствата може да присъди възнаграждение на настойника или попечителя, 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 фиксирана сума, процентна част от доходите на недееспособното лице или хонорар, определен в зависимост от извършените дейности“.

II. Фактите, главното производство и преюдициалните въпроси

14. EQ е адвокат, вписан в адвокатската колегия на Люксембург от 1994 г., който от 2004 г. извършва представителство съгласно режима за закрила на пълнолетните недееспособни лица, основно като попечител и като настойник.

15. До 2013 г. данъчният орган е приемал, че тези дейности не подлежат на облагане с ДДС.

16. С два акта за установяване на задължения по ДДС от 19 януари 2018 г., отнасящи се за 2014 г. и 2015 г., данъчният орган иска от EQ да заплати ДДС за дейностите по представителство на пълнолетни недееспособни лица, извършвани през посочените години. По този начин данъчната администрация решава да обложи за първи път с ДДС посочените дейности по представителство.

17. С решение от 4 юни 2018 г. данъчният орган отхвърля подадената от EQ жалба срещу двата акта за установяване на данъчни задължения.

18. Впоследствие EQ подава жалба за отмяна на решението от 4 юни 2018 г. пред запитващата юрисдикция, Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Районен съд Люксембург).

19. EQ счита, че разглежданите услуги не са икономическа дейност, подлежаща на облагане с ДДС, тъй като изпълнявали социална функция.

20. Според него тези дейности били освободени от ДДС съгласно националната разпоредба за транспониране на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, а именно член 44, параграф 1, буква о) от люксембургския Закон за ДДС, който признава освобождаването от ДДС на доставките на услуги, тясно свързани със социалното осигуряване и социалните грижи, извършвани от организации, признати за социални от компетентните публични органи.

21. Той посочва, че от 2004 г. до 2013 г. тези дейности са били необлагаеми с ДДС, така че облагането им с ДДС за 2014 г. и 2015 г. представлява нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания.

22. Запитващата юрисдикция уточнява, че люксембургското право предвижда различни режими за закрила на пълнолетните недееспособни лица. Създаването 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.

23. Запитващата юрисдикция иска най-напред да се установи дали защитата на пълнолетните лица, извършвана възмездно, представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС.

24. Що се отнася до размера на възнаграждението, макар от практиката на Съда да следва, че е без значение, че стопанска сделка е реализирана на цена по-ниска от нейната себестойност, възнаграждението все пак трябва да бъде предварително определено и да покрива оперативните разходи на доставчика на услугите [3]. В този случай възнаграждението се определя от компетентния съд във всеки конкретен случай, винаги според имущественото положение на получателя на услугите, следователно възнаграждението не е предварително определено и не гарантира непременно при всички обстоятелства покриването на направените от доставчика на услуги разходи.

25. Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи дали дейността, свързана със защитата на пълнолетни недееспособни лица, може да бъде освободена от ДДС и следователно дали посочената дейност представлява „доставка[…] на услуги и […] стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, предвидена в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, както и дали адвокатът, който я извършва, може да попадне в обхвата на понятието „организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ по смисъла на същата разпоредба. В това отношение EQ заема позиция, отчитаща естеството на упражняваната дейност независимо от правния статут на доставчика на услугите, докато данъчният орган счита, че трябва да се държи сметка за правния статут, и без да го посочва изрично, изключва доставчиците, които осъществяват дейност с цел печалба.

26. Запитващата юрисдикция иска също разяснения относно понятието „признаване“ на съответната организация за социална. В Директивата за ДДС се посочва единствено че признаването е „*от съответната държава членка*“, без да се уточнява процедурата за признаване и компетентният за провеждането ѝ орган. Предвид конкретните обстоятелства се поставя и въпросът дали този орган може да бъде съдебен и дали признаването може да се извършва във всеки конкретен случай.

3 Вж. решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, т. 38).

27. На последно място, запитващата юрисдикция поставя въпроса за приложимостта на принципа на защита на оправданите правни очаквания в конкретния случай. Тя посочва, че ДДС не е данък, дължим от данъчнозадълженото по ДДС лице, а от крайния потребител. Когато, както в настоящия случай, администрацията, отговаряща за събирането на ДДС, уведомява данъчнозадълженото лице след приключване на въпросните сделки, че възнамерява да се отклони от предходната си позиция, състояща се в това такива сделки да не се облагат с ДДС, данъчнозадълженото лице се намира в положение, в което не е могло да начисли ДДС на получателя на тези услуги, като същевременно трябва да го внесе на държавата. Следователно данъчнозадълженото лице ще трябва да приспадне сумите, изисквани от държавата като ДДС, от собствените си средства, което нарушавало принципа на данъчен неутралитет на ДДС.

28. 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 Директива 2006/112/ЕО [на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност] — 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 Директива 2006/112/ЕО — 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, а) подлежи на преценка във всеки конкретен случай, б) винаги зависи от имущественото положение на получателя на услугите и в) 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 [Директива 2006/112/ЕО] — 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 [Директива 2006/112/ЕО], 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 [Директива 2006/112/ЕО], 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 на Европейския съюз, 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?“.

III. Правен анализ

29. С преюдициалните въпроси по същество се цели да се определи дали дейностите, извършвани от адвокат в качеството му на представител, попечител и настойник на пълнолетни недееспособни лица, подлежат на облагане с ДДС или са освободени от него.

30. Както предлага Комисията, осемте преюдициални въпроса могат да бъдат разделени на три групи:

А) първите четири се отнасят до понятието „икономическа дейност“, по-специално дали посочените дейности попадат в обхвата на понятието „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 във връзка с член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС;

Б) въпроси 5—7 се отнасят до обхвата на освобождаването по член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, по-специално дали тези дейности са освободени като „доставка на услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, а адвокатът, който ги упражнява, може да се счита за „организация, призната за благотворителна от съответната държава членка“ по смисъла на същата разпоредба“;

В) последният преюдициален въпрос има за цел да изясни дали принципът на защита на оправданите правни очаквания изключва възможността тези дейности да се облагат с ДДС, когато данъчните органи в миналото и за дълъг период от време са приемали, че такива дейности не подлежат на облагане с ДДС.

31. В съответствие с искането на Съда настоящото заключение ще се съсредоточи върху преюдициални въпроси 5—7, групирани в буква Б, които се отнасят до обхвата на освобождаването на услугите, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване. Следователно се предпоставя икономическото естество на услугите съгласно критериите, посочени в член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, което е предмет на въпросите, групирани в буква А).

32. В самото начало ще отбележа, че вниманието към разглежданите въпроси отива отвъд настоящото дело, тъй като понастоящем Съдът е сезиран с друга сходна жалба, подадена от Verwaltungsgerichtshof (Административен съд, Австрия) в същата област, с един-единствен преюдициален въпрос, който до голяма степен се припокрива с въпросите от група Б[4].

4 Преюдициално запитване, отправено от Verwaltungsgerichtshof (Австрия) на 3 януари 2020 г. — B/Finanzamt Wien (C-1/20).

33. По дело C-1/20 жалбоподателят също е адвокат, на когото съдът често предоставя статус на настойник или попечител на пълнолетни недееспособни лица. Данъчната служба приема, че приходите, получени от дейността на адвоката в качеството му на представител, подлежат на облагане с ДДС. Жалбоподателят обжалва решението пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), който отхвърля жалбата, изхождайки от схващането, че съсловието на адвокатите не може да се счита за организация, призната за благотворителна.

34. При прочита обаче на отправеното от австрийската юрисдикция преюдициално запитване се оказва, че редица елементи могат да бъдат полезни и за отговорите на въпросите по настоящото дело.

35. По-специално за целите на настоящото заключение е полезно обстоятелството, че „във връзка със сходната в германското право дейност на попечител по занятие по смисъла на член 1896 от германския BGB германският Bundesfinanzhof прави извод, че попечителят по занятие може да се позове на освобождаването от данък съгласно член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО, освен ако се касае за услуги, които са били заплатени например на действащ като попечител адвокат за адвокатска дейност в рамките на попечителството (германски Bundesfinanzhof, 25 април 2013 г., V R 7/11). Тази съдебна практика е взета предвид от германския законодател, за да предвиди специална разпоредба за освобождаването на тези услуги в член 4, точка 16, буква к) от германския Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота)“ [5].

36. За да се отговори на преюдициалните въпроси, групирани в буква Б, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС изисква кумулативното изпълнение на две условия, за да може предвиденото в тази разпоредба освобождаване от заплащане на ДДС да се приложи: въпросните доставки на услуги трябва да са „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ и същите да бъдат извършени от „публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава членка“ [6].

37. Следователно трябва да се провери дали дейностите, извършвани от адвокат в качеството на представител, попечител или настойник на пълнолетно недееспособно лице, попадат в обхвата на освобождаването от ДДС, предвидено в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, и следователно дали тези дейности са „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, както и дали адвокатът, който ги е осъществил, може да се счита за „публичноправен субект, признат за благотворителен от държавата членка“.

38. По-конкретно, следва да се провери дали предложеното от люксембургското правителство тълкуване, че адвокат, упражняващ посочените дейности, трябва да бъде изключен от освобождаване от ДДС, съответства на граматическото, системно и телеологично тълкуване на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС [7], а на второ място — дали държавите членки имат свобода на преценка, за да въведат чрез тълкуване такова изключване.

5 Дело C-1/20, преюдициално запитване, точка 41. В писмените си отговори на въпросите на Съда, по-специално в отговора на въпрос 3, ЕО посочва, че в Белгия адвокатите, назначавани като временни представители на пълнолетни недееспособни лица, не подлежат на облагане с ДДС върху възнаграждението им във връзка с тази дейност, докато другите им престации в качеството на адвокати се облагат.

6 Вж. решения от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 30), от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 21) и от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 34).

7 Вж. решение от 21 септември 2017 г., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, т. 29 и цитираната съдебна практика).

39. Съгласно постоянната практика на Съда „формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване по член 132 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване“[8], тъй като посочените случаи на освобождаване са изключение от общия принцип, според който всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС.

40. Това ограничително тълкуване от страна на държавата членка към момента на транспониране на Директивата обаче не може да доведе дотам, че да затрудни прекомерно прилагането на режима на освобожданията и да лиши от ефект самостоятелното понятие за същите.

41. Ето защо трябва да се разгледат смисълът и целта на самата разпоредба.

42. Директивата за ДДС има за цел да хармонизира националните законодателства, за да установи обща система на данъка върху добавената стойност и следователно единна данъчна основа.

43. Следователно тълкуването на съдържащите се в Директивата за ДДС понятия трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. Тоест да се избегне възможността формулировките, използвани в член 132 за определяне на случаите на освобождаване, да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от техния ефект[9].

44. Като се предоставя по-благоприятно третиране по ДДС на определени доставки на услуги от общ интерес в социалния сектор, се цели всъщност намаляване на разходите за тези услуги и по-голямата им достъпност за лицата, които могат да се възползват от тях[10].

45. От преписката, изглежда, се разбира — поне от доводите на жалбоподателя в главното производство — че люксембургското Министерство на правосъдието също е на мнение да се освободят от ДДС социалните услуги, дори да са предоставени от адвокати, за да не се увеличат разходите в тежест на обществото[11].

а) По условието, че доставката на услуги трябва да е „тясно свързана със социалните грижи и социалното осигуряване“

46. Понятието „тясна връзка“ в контекста на социалните грижи, който го характеризира с оглед на целите му, не изисква в крайна сметка особено стриктно тълкуване, включително поради това че предвиденото в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС освобождаване е обвързано с допълнителното изискване съответните услуги да са „от съществено значение“ за предоставянето на социални грижи и социално осигуряване по смисъла на член 134, буква а) от същата директива[12].

8 Вж. последно решение от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 28).

9 Вж. решения от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 28) и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 22). В този смисъл, пак във връзка с тълкуването на същата разпоредба, вж. решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, т. 30 и цитираната съдебна практика). Според Съда, въпреки че е необходимо ограничително тълкуване, това не означава, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от техния ефект или който да направи посочените случаи на освобождаване почти неприложими.

10 Вж. решения от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 29), от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 41) и от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 30).

11 Вж. в преюдициалното запитване, стр. 3 описанието на доводите на жалбоподателя в главното производство.

12 Вж. решение от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 31).

47. Въпреки че понятията „социални грижи и социално осигуряване“ не са дефинирани в Директивата за ДДС, в практиката на Съда многократно се признава социалният характер на някои дейности, свързани с лечение, грижи и защита на пълнолетни лица в състояние на зависимост.

48. В решение Kügler [13] Съдът е приел, че предоставяните от амбулатории услуги под формата на обща помощ и на помощ в домакинството за намиращи се в състояние на физическа или икономическа зависимост лица представляват услуги, които са тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива [14].

49. По същия начин в решение Zimmerman [15] между страните е безспорно, че предоставяните от дипломирана медицинска сестра амбулаторни грижи могат да се считат за „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква ж) от Шеста директива.

50. По-нататък следва да се констатира, че текстът на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС изрично посочва, че услугите, доставяни от старчески домове, са сред доставките на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, което означава, че по отношение на тях се прилага предвиденото в тази разпоредба освобождаване. Това обстоятелство е изведено на преден план от Съда в решение Les Jardins de Jouvence [16].

51. От преписката е видно, че назначаването на законен представител се основава на факта, че пълнолетното лице не е в състояние да се грижи само за интересите си, тъй като страда от психична болест или умствено увреждане, напреднала възраст, водеща до инвалидизиране, или други причини.

52. За преценка на социалния характер на дейността, извършвана от законния представител, а следователно и на тясната ѝ връзка със социалните грижи най-напред следва да се вземе предвид конкретното съдържание на тези дейности. За целта особено полезни се оказват писмените отговори, дадени от страните на формулирания от Съда въпрос по темата.

53. Според жалбоподателя в главното производство по-голямата част от услугите, извършвани от адвокатите, назначени за представители, попечители или настойници на пълнолетни недееспособни лица, се състоят в: 1) посещаване на бенефициерите в дома им, за да се уверят в тяхното физическо благосъстояние и да разберат какви са нуждите им; 2) контакти със семейството, социалните работници, персонала, осигуряващ лечението; 3) избор на мястото, където да живеят; 4) подаване на заявления за пенсии, социални помощи; 5) привеждане в действие на помощ по домовете; 6) заплащане на фактури, получаване на възстановени медицински разноски, деклариране на доходи, предаване на пари за ежедневните разходи.

13 Вж. решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 61).

14 Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41; наричана по-нататък „Шеста директива“). Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е отменена и заменена с Директивата за ДДС.

15 Вж. решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 24).

16 Вж. решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 42).

54. Може да се случи така, че представителят да извършва и услуги от правен характер, без обаче тези дейности да са запазени единствено за адвокати: договаряне, подписване или прекратяване на договор за наем, продажба на движимо и недвижимо имущество, съдействие или представителство на пълнолетното лице при наследяване. Разбира се, съгласно люксембургското национално право като представители, попечители и настойници могат да бъдат назначавани и близки роднини на бенефициера или институции, на които е поверена защитата на лицата, страдащи от умствено или физическо увреждане.

55. Накрая, тези пълномощни могат да включват услуги, които са от изключителната компетентност на адвокатите, като представителство на недееспособното лице в правни спорове, но този вид престации са много по-малко на брой.

56. Отговорът на люксембургското правителство по този въпрос е, че според информацията, получена от адвокатската колегия на Люксембург, дейностите на адвоката в тази област са многобройни и не се състоят единствено в ежедневното представителство, а „част от дейността на адвоката би могла да се квалифицира като „социална“: контакт със социални работници, лекари, банки, семействата. Например адвокатите често трябва се занимават с приемането в лечебно-възстановителни заведения, да подават заявления за финансови помощи и да организират преместване“ [17].

57. Отговорите на страните по въпроса на Съда относно конкретното съдържание на дейностите, извършвани от законния представител, изглежда, не се различават по същество: адвокатите извършват многобройни дейности в полза на недееспособното лице и част от тази дейност може да бъде квалифицирана като „социална“, включително в гореспоменатия смисъл на „тясно свързана със социалните грижи“.

58. Това, което е различно във фактическото изложение на страните, е степента и съотношението на извършваните дейности: според жалбоподателя в главното производство дейностите със „социален“ характер преобладават в сравнение с останалите, според люксембургското правителство те представляват „част“ от многобройните осъществявани дейности.

59. За определяне на социалния характер на тези дейности по представителство е необходимо също така да се вземат предвид някои фактори, предвидени в подробните разпоредби (в случая Наредбата на Великия херцог): а) разходите за тези представителства, когато пълнолетното лице няма достатъчно финансови средства, се поемат от държавата; б) възнаграждението за престациите, което съдът следва да определи, се изчислява по-специално въз основа на дохода и имущественото състояние на недееспособното лице; в) представителят подлежи на съдебен контрол; г) изплащаната компенсация често е в твърд размер и рядко съответства на предоставените услуги.

60. Както е видно от преписката по делото, тези фактори, изглежда, могат да бъдат установени в разглеждания случай.

61. Впрочем при съвместен прочит на твърденията на страните, включително публичния сектор, представляван от люксембургското правителство, има основание да се приеме, че част от дейностите, извършвани от адвоката представител, попечител или настойник на пълнолетни недееспособни лица, може да се счита за „тясно свързана със социалните грижи“, тъй като е свързана с лечението на недееспособното лице и личните му житейски решения и е от „съществено“ значение за осъществяване от страна на законния представител, настойник и попечител на предоставянето на социални грижи, тъй като е необходима, за да осигури на

17 Писмени бележки на люксембургското правителство, точка 16.

бенефициера достойни условия на живот при неговите умствени или физически увреждания [18]. С други думи, това са дейности, които са израз на необходимостта от лечение, грижи и защита на лицата, страдащи от умствено и физическо увреждане, които в противен случай не биха могли да постигнат това сами. Например по-специално изборът дали заинтересованото лице да бъде настанено в лечебно-възстановително заведение, съобразено с неговите потребности, или да му бъде осигурена помощ в дома му.

62. Всъщност, както признава и люксембургското правителство, понятието „социални грижи“ може да бъде описано и като помощ, позволяваща на дадено физическо лице да продължи да живее достойно в моменти на нужда [19].

63. Управлението на имуществото може да бъде (поне в някои случаи) дейност, целяща да гарантира достойно продължаване на живота на бенефициера и той да бъде защитен от извършването на разпоредителни действия в негов ущърб.

64. От друга страна, достойното продължаване на живота несъмнено е застрашено, ако конкретните дейности в ежедневието, включително тези от финансово естество, не се управляват с нужната предпазливост.

65. Що се отнася до втората категория дейности, извършвани от адвоката представител, попечител или настойник на пълнолетното недееспособно лице, които са свързани изключително с адвокатската професия; те представляват една част от дейността на адвоката представител, попечител или настойник.

66. Изключвам възможността тези дейности, извършвани от адвоката представител, попечител или настойник в професионалното му качество, да се считат за дейности, тясно свързани със социалните грижи и от съществено значение за осъществяване на освободените доставки. Всъщност става въпрос за професионални дейности, запазени само за адвокатите, които се реализират по-скоро при упражняването на свободна професия, отколкото в изпълнение на социалната функция на представител, попечител или настойник.

67. За да се прецени дали е възможно освобождаването за адвокат, извършващ дейности с утвърдена социална цел като описаните по-горе, е необходимо да се провери дали е изпълнено второто предвидено в Директивата за ДДС условие (признаването като организация със социален характер от страна на държавата членка). Според мен съществува тясна връзка между двете условия, в смисъл че значителният превес на дейности от социален характер може да определи самата природа на предоставящото услугите лице, характеризирайки дейността му като трайно социално ангажирана и следователно заслужаваща признаване в този смисъл.

68. Според мен, както ще видим всъщност, ако адвокатът изпълнява предимно социални функции (тясно свързани със социалните грижи), различни от чисто правните, той може да се ползва от освобождаване, що се отнася до услугите от социален характер. Освобождаването не може да се изключи само по себе си единствено поради факта че се касае за адвокати.

б) По условието, свързано с признаването от държавата членка за благотворителна организация

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.

18 Вж. решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 54).

19 Писмени бележки на люксембургското правителство, точка 14.

70. Поради това по принцип правилата за такова признаване на тези видове организации трябва да се предвидят от всяка държава членка в националното ѝ право [20].

71. По-конкретно, член 132 от Директивата за ДДС делегира на държавите членки правото да предоставят освобождаването, предвидено в параграф 1, буква ж), на организации, които не са публичноправни субекти, като го обвързва със спазването на едно или повече от посочените в този член условия. Държавите членки могат да налагат тези факултативни условия за предоставяне на съответното освобождаване свободно и в допълнение едно към друго [21].

72. Следователно член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС предоставя на държавите членки право на преценка при признаването за благотворителни на организации, които не са публичноправни субекти [22].

73. Следва обаче да се припомни, че член 131, параграф 1 ограничава обхвата на дискреционните правомощия на държавите членки, като уточнява, че те могат да въвеждат допълнителни условия към предвидените в тази директива, за да „осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

74. Свободата на преценка на държавите членки при определянето на условията за достъп до освобождаването не може да стигне дотам, че да променя дефиницията на съдържанието на случаите на освобождаване, изброени в Директивата.

75. За мен изразът „за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки“ цели да позволи на държавите членки да въвеждат национални подзаконови разпоредби, които да не правят прилагането на правилата за освободени доставки твърде сложно за икономическите оператори и евентуално да оптимизират реда и условията на контрол“.

76. Както и целта „да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“, очевидно не може да се отнася за чисто субективни изключения, които не са свързани с конкретното естество на извършваните дейности.

77. Във всеки случай, в светлината на общите принципи, трябва да се има предвид, че правото на преценка на държавите следва да се упражнява в съответствие с правото на Съюза [23].

78. Когато данъчнозадължено лице оспори признаването или непризнаването на качеството организация с благотворителен характер по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, националните юрисдикции следва да проверят дали компетентните органи са спазили границите на предоставеното им с този член право на преценка и принципите на правото на Съюза, включително по-специално принципа на равно третиране, който в областта на ДДС се изразява с принципа на данъчен неутралитет [24].

20 Вж. решение от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 43); решения от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 32), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 26 и цитираната съдебна практика).

21 Вж. решения от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 33), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 27 и цитираната съдебна практика).

22 Вж. решение от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 51 и цитираната съдебна практика).

23 Вж. решения от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 54 и 57), и от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 51 и 52).

24 Вж. решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 56); решение от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 52 и 54).

79. В настоящия случай люксембургското правителство не е признало на EQ качеството на социална организация по отношение на дейностите, извършвани от него в качеството на представител, попечител и настойник, приемайки за пречка, както разбирам, адвокатския му статус.

80. В предходни решения Съдът вече е изключил възможността съсловието на адвокатите по принцип да се счита за социална организация. Според Съда държавите членки не следва да прилагат намалена ставка на ДДС за услуги, доставени от частноправни субекти със стопанска цел, единствено въз основа на естеството на тези услуги и без да вземат предвид в частност всички следвани от тези субекти цели и трайността на социалния им ангажимент; предвид всички техни цели и предвид нетрайността на евентуалния им социален ангажимент Съдът е постановил, че адвокатите, разглеждани общо като съсловие, не могат да се смятат призвани за социални грижи [25].

81. Въз основа на същите съображения Съдът е постановил, че доставките на услуги, извършвани от адвокати в рамките на националната правна уредба на правната помощ, не са освободени от ДДС съгласно член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС [26].

82. Случай като този по настоящото дело, изглежда, има обаче някои особености, които могат да доведат до убеждението, че приложимостта на освобождаването от ДДС не е изключена a priori.

83. Всъщност, както е видно от гореизложеното във връзка с вида услуги, извършвани от адвокат в качеството на представител, попечител или настойник на недееспособно лице, поне част от тях имат определена обществена значимост и следователно може да се счита, че са тясно свързани с понятието „социални грижи“, както е уточнено по-горе.

84. Всъщност те не са запазени само за адвокати и дори не зависят от статуса на адвокат на този, който ги осъществява.

85. Според мен на този етап следва да се проверят някои допълнителни условия, за да може освобождаването от ДДС да се счита за съвместимо със ситуация, сходна на тази в настоящия случай: значението на статуса на адвокат за лицето, изпълняващо функциите на представител, попечител или настойник на недееспособното лице, степента и стабилността на социалния ангажимент от страна на лицето, което иска освобождаване, включително с цел да се установи спазването на границите на дискреционните правомощия на държавата членка при въвеждане на допълнителни условия към предвидените в Директивата за признаване на освобождаването.

86. Всички тези условия трябва да бъдат конкретно установени от националния съд, но Съдът е длъжен да му предостави параметрите за извършване на такава преценка в съответствие с правото на Съюза.

87. Всъщност, въпреки че условието за тясна връзка със социалните грижи на извършваните услуги може да се счита за изпълнено, това не е достатъчно, за да се приеме, че е изпълнено и второто свързано с признаването условие, което изрично изисква лицето, предлагащо посочените услуги, да бъде признато за „благотворителна организация“ [27].

25 Вж. решение от 17 юни 2010 г., Комисия/Франция (C-492/08, EU:C:2010:348, т. 45 и 46).

26 Вж. решение от 28 юли 2016 г., Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, т. 65).

27 Вж. решения от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 30), от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 21), и от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 34).

88. По този начин според мен трябва да се тълкува практиката на Съда, съгласно която „[а]ко държавите членки бяха свободни да квалифицират определени частноправни субекти със стопанска цел като организации по смисъла на въпросната точка 15 само защото тези субекти предоставят и услуги със социално предназначение, би се стигнало до противоречие с волята на законодателя на Съюза да даде възможност за прилагане на намалена ставка само за доставките на услуги от организации, които отговарят на посоченото двойно изискване“ [28].

89. Според мен обаче и обратното е вярно: би се стигнало до противоречие с волята на законодателя на Съюза и ако държавите членки откажат да квалифицират като „благотворителни организации“ частноправни субекти, които, макар да преследват (ограничено) стопанска цел, предоставят социални услуги по начин, доказващ трайността на социалното им задължение.

90. Не считам всъщност, че посочената по-горе практика на Съда може да се тълкува като изключваща автоматично предвидената в член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС възможност за освобождаване от ДДС на лице, което предоставя предимно услуги, тясно свързани със социалните грижи, показвайки трайността на социалното си задължение, само поради факта че е вписано в регистъра на адвокатите.

91. Това е така, първо, в съответствие с принципа на пропорционалност, част от общите принципи на правото на Съюза. Съдът многократно е припомнял, че способите, използвани за транспониране на Шеста директива, трябва да са в състояние да реализират преследваните с този акт цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им [29].

92. Има опасност обаче непредоставянето на освобождаване на дадено лице само поради факта че е вписано в регистъра на адвокатите, да наруши баланса на разпоредбата от правото на Съюза поради „изключваща“ цел, чужда на духа на Директивата.

93. Би било по-правилно с оглед на прилагането на освобождаването да се гледа по-скоро дейността, извършвана от лицето, отколкото естеството на самото лице.

94. На второ място, следва да се има предвид прилагането на принципа на данъчен неутралитет. Обстоятелството, че данъчнозадълженото лице има статус на адвокат, не би следвало да води до различно данъчно третиране в сравнение с лице, което, макар да предоставя по същество същите услуги, се ползва от освобождаване, в случай че има лица или сдружения, които предоставят сходни услуги и които са били признати [30].

95. Всъщност такъв подход би означавал съсредоточаване върху името на съответното данъчнозадължено лице и би могъл следователно да се окаже в противоречие с факта, че отчитането на икономическата и търговската реалност е основен критерий за прилагането на ДДС. Освен това може да е проблематичен от гледна точка на принципа на данъчен неутралитет, който не допуска сходни икономически сделки, които следователно са в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин в областта на ДДС.

96. Трето, може да се отбележи, че разглежданите дейности се извършват от адвоката не толкова поради професионалния му статус, а след назначаването му от съда за представител, попечител или настойник на пълнолетно недееспособно лице. Съдебният орган възлага на назначеното лице специфична законоустановена функция в полза на пълнолетни недееспособни лица, изразяваща се в правомощието/задължението да представлява и защитава пълнолетното

28 Вж. решение от 17 юни 2010 г., Комисия/Франция (C-492/08, EU:C:2010:348, т. 44).

29 Вж. решения от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 25), и от 26 април 2012 г., Комисия/Нидерландия (C-508/10, EU:C:2012:243, т. 75).

30 Вж. решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 49).

недееспособно лице и да упражнява свързаните с това дейности. Ето защо си задавам въпроса дали фигурата на представител, попечител и настойник, предвидена в люксембургското право, може да се разбира като „организация, призната за благотворителна“, поради особената социална значимост на тази фигура, определена от закона. В такъв случай признаването на социалния характер на функцията на представител, попечител и настойник ще произтича пряко от националното право, докато съдебното решение за назначаване ще се ограничава до определяне на лицето, на което се възлага функцията.

97. Накрая, не намирам за съвсем убедително посоченото от люксембургското правителство и Комисията — че фактът, че за адвокатската професия типична е стопанската цел, представлява пречка за признаването.

98. Понятието „организация“ по принцип е достатъчно широко, за да обхване и извършващите (ограничено) дейност с цел печалба физически лица: фактът, че EQ извършва някои от своите дейности с цел печалба, по никакъв начин не изключва възможността за квалифицирането му като „друг[а] организаци[я], признат[а] за благотворителн[а] от съответната държава членка“, по смисъла на член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС[31].

99. Това при условие, според мен, че стопанската цел е ограничена по изложените по-долу съображения.

100. На първо място следва да се отбележи, че възнаграждението за адвокатската престация може да бъде платено от държавата, когато пълнолетното недееспособно лице не разполага с достатъчно финансови средства.

101. Освен това тази компенсация, определена въз основа на Наредба на Великия херцог, както е посочено по-горе, никога не е предварително фиксирана, никога не е автоматична, тъй като подлежи на преценка от съда, а тъй като не се прави разграничаване на разходите и услугите на адвоката, може да се окаже, че тя не покрива изцяло разходите[32].

102. Съгласно вече припомнената съдебна практика[33] това обстоятелство може да бъде сред факторите, които следва да се вземат предвид, за да се установи дали въпросната организация има социален характер и показва, че дейностите от социално естество се упражняват, макар и срещу заплащане, по начин, чужд на пазарната логика.

103. Съдът вече е уточнил, 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: наличието на специфични разпоредби, обществения[…] интерес от дейността на съответното данъчнозадължено лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи същите дейности, вече са били признати по сходен начин, факт[а], че голяма част от разходите за съответните престации евентуално се поемат от държавата[34].

104. В разглеждания случай ми се струва, че някои от факторите, посочени от Съда във връзка с признаването на определена организация за социална, могат да бъдат открити, макар и частично: общественият интерес от поне някои от дейностите, осъществявани от данъчнозадълженото лице, обстоятелството, че други данъчнозадължени лица, осъществяващи

31 Вж. решения от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 39) и от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 27 и цитираната съдебна практика).

32 Вж. отговорите на EQ на въпросите на Съда, по-специално отговора на въпрос 1.

33 Вж. решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 31 и цитираната съдебна практика).

34 Вж. решение от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 44); решения от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 35), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 31 и цитираната съдебна практика).

същите дейности, се възползват от освобождаване [35], фактът, че поне част от разходите за тези социални престации се поемат от държавата или пък, както в този случай, винаги се определят с разпореждане и по преценка на съдебния орган. Естествено националната юрисдикция ще трябва да установи евентуалното действително съществуване на тези изисквания в делото по главното производство, с уточнението все пак, че става въпрос за фактори, чиято контекстуална повторяемост не може да се счита за необходима за целите на признаването.

105. Именно защото разглежданото в настоящото производство положение не може de plano да попадне в типичното, даващо право на освобождаване положение, според мен истинският фактор, който определя положението на лицето, за да може то да се счита за „социална организация“, както непряко следва от цитираната по-горе съдебна практика, е трайното социално задължение.

106. Това обстоятелство, макар да се установява лесно, когато лицето има за предмет на дейност или единствена цел на своята дейност социални престации, по-трудно се установява (но не може да се изключи), когато лицето извършва по-широко разгърната дейност като професионалист, и по-специално като адвокат.

107. Според мен в този случай, тъй като не може, както казах, само поради принадлежността към конкретно професионално съсловие автоматично да се изключи възможността за признаване, критерият, от който би могъл да се ръководи националният орган при признаването, трябва да е свързан с количествения превес на социалната дейност над останалите също законосъобразно извършвани дейности.

108. Според мен адвокат, както и всеки друг професионалист, който извършва предимно дейности, спадащи към „услуги, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“, може да бъде признат за „социална организация“ дори в случай че, субсидиарно извършва дейности от чисто правно естество, в случаи, които дори не са свързани със социални услуги.

109. В този случай професионалистът следва да се погрижи да води отделно счетоводство, позволяващо да се разграничат, включително за целите на облагането с ДДС, (преобладаващите) дейности, тясно свързани със социалните грижи, освободени, и (остатъчните) различни дейности, подлежащи на облагане с ДДС [36].

110. С оглед на гореизложеното запитващата юрисдикция следва да прецени, като вземе предвид всички релевантни обстоятелства, по-специално посочените по-горе, дали, като не са признали EQ за организация, която няма социален характер, националните органи са спазили границите на правото на преценка, което им е предоставено от член 132 от Директивата за ДДС.

35 Това изискване е предмет на разнопосочни твърдения от страна на жалбоподателя в главното производство и на люксембургското правителство в отговорите на писмените въпроси на Съда. При това положение запитващата юрисдикция следва да установи евентуалното му съществуване.

36 Относно частичното освобождаване само на някои дейности, но не и на други, вж. наскоро постановеното (в смисъл че наличието на услуги от различно естество не променя естеството на освобождаването) решение от 20 ноември 2019 г., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, т. 42 и 43), и решение от 21 януари 2016 г., Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, т. 54).

в) По възможността националният съд да извърши признаване

111. Някои заключителни съображения във връзка с процедурата за признаване; люксембургското правителство, а доколкото разбирам и Комисията, поддържат, че в люксембургската система признаването на данъчнозадължено лице за социална организация не може да се извърши от съда дори ако се установи, че като не е предвидила в националното си право възможността за признаване по отношение на конкретно данъчнозадължено лице, държавата Люксембург е превишила правото си на преценка в това отношение.

112. Макар да е вярно, че член 131 от разглежданата Директива за ДДС предоставя на държавите членки широка свобода на преценка относно признаването на съответните организации, Съдът изрично е постановил именно по отношение на тълкуването на същата Директива, че не е възможно „да се изтъква общият характер (на тази директива) или обхватът на свободата на преценка, която тя предоставя […] на държавите членки, за да се отрече каквото и да е действие на тези разпоредби, на които предвид техния предмет може успешно да се направи позоваване пред съд, въпреки факта, че Директивата не е била транспонирана в нейната цялост“ [37].

113. Държавата преди всичко трябва да предвиди това условие, но самият Съд е изяснил, че държава членка, която е пропуснала да приеме мерки за транспониране, предвидени в Директивата, „не може да се позовава на собствения си пропуск, за да откаже на данъкоплатец да се ползва от освобождаване, което той може легитимно да претендира по силата на Шеста директива“ [38]. Следователно, ако е възможно по друг начин да се възпроизведат условията за въпросното признаване, принципите на европейския правен ред и на първо място този за полезния ефект на директивите изискват да не се пречи на заинтересованите лица да упражнят право, прогласено в разглежданата Директива.

114. Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика [39] във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива са безусловни и достатъчно точни по своето съдържание и в определения срок не са взети мерки по прилагане, позоваване на тези разпоредби е възможно за оспорване на всички национални разпоредби, които не са съобразени с директивата, или когато посочените разпоредби уреждат права, които правните субекти могат да противопоставят на държавата.

115. В решение Kügler Съдът е изяснил, че член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС посочва по достатъчно точен и безусловен начин дейностите, които се ползват от освобождаването, и следователно е пряко приложима разпоредба [40].

116. Сама по себе си липсата на специално законодателно признаване на въпросните организации не може да се счита за способна да засегне пряката приложимост на нормата, но за сметка на това следва да се провери дали правният ред на съответната държава членка не позволява по други начини да се възпроизведе някаква форма на признаване, дори и само фактически, на благотворителния характер на организацията.

117. Доколкото държавите членки спазват границите на правото на преценка, предоставено им с член 132, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, частноправните субекти не могат въз основа на тази разпоредба да получат качеството на организация с благотворителен характер по отношение на съответната държава членка.

37 Вж. решение от 19 януари 1982 г., дело 8/81, Becker (Recueil, стр. 53, т. 29).

38 Вж. решения от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 60), и от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 32).

39 Вж. решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 51 и цитираната съдебна практика).

40 Вж. решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 53).

118. Признатото от Съда непосредствено действие на разглежданото освобождаване [41] обаче ме кара да считам, че макар държавата Люксембург да е надхвърлила границите на своето право на преценка, като не е предвидила възможност за признаване в този конкретен случай, самата запитващата юрисдикция би могла при необходимост да извърши такова признаване.

119. В този контекст, когато частноправен субект иска да получи качеството организация с благотворителен характер, националните юрисдикции следва да проверят дали компетентните органи са спазили посочените граници и принципите, предвидени в правото на Съюза, и „да определят с оглед на всички релевантни обстоятелства по делото дали данъчнозадълженото лице е организация, призната за благотворителна по смисъла на посочената разпоредба“ [42].

120. Предложеното тук решение не разширява обхвата на освобождаването отвъд предвиденото в Директивата, а само прави възможно предоставянето му на лицата, които имат право на това по силата на същата директива.

IV. Заключение

121. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните запитвания, отправени до Съда от Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Районен съд Люксембург), изброени в точки 5, 6 и 7 и обединени в група Б, както следва:

„1) 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 трябва да се тълкува в смисъл, че сред услугите, тясно свързани със социалните грижи, може да включва услуги, предоставяни съгласно законоустановен и подлежащ на контрол от независим съдебен орган режим за закрила на пълнолетни недееспособни лица; че качеството организация, призната за благотворителна, може да бъде признато на адвокат съгласно режим за закрила на пълнолетни недееспособни лица, при условие че това лице изпълнява трайно социално задължение, в смисъл че дейностите от социално естество преобладават значително в сравнение с други дейности; за целите на това признаване не е необходимо производство по признаване, основано на предварително установени процедура и критерии, а може да се прилага във всеки отделен случай, евентуално от съдебен орган, когато непризнаването от националния законодател или от административните органи надхвърля границите на свободата на преценка, която Директивата предоставя на държавите членки.

2) За тази цел националната юрисдикция следва да прецени дали извършваните от EQ дейности като представител, попечител и настойник са тясно свързани със социалните грижи и с оглед на съдържанието на предлаганите услуги дали EQ може да бъде признат за социална организация при упражняването на услугите на представител, попечител и настойник на пълнолетни лица, както и дали непризнаването от страна на законодателя и националните административни органи надхвърля границите на свободата на преценка, която Директивата предоставя на държавите членки“.

41 Вж. решение от 10 септември 2002 г., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, т. 52—61).

42 Вж. решение от 8 октомври 2020 г., E (C-657/19, EU:C:2020:811, т. 45 и цитираната съдебна практика).