

**Дело C-846/19****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

21 ноември 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Tribunal d'arrondissement (Luxembourg)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

20 ноември 2019 г.

**Жалбоподател:**

EQ

**Ответник:**

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

**1. Предмет и факти по спора**

- 1 EQ е адвокат в Люксембург и от 2004 г. извършва представителство съгласно режима за закрила на пълнолетните недееспособни лица (основно като попечител и като настойник).
- 2 Представителството се учредява от съдия по настойничествата и попечителствата, който може да присъди на представителя възнаграждение, като определя размера или начина на изчисляването му с оглед на имущественото положение на недееспособното лице.
- 3 Наредбата на Великия херцог от 23 декември 1982 г. за реда и условията за назначаване на настойник (вж. по-долу) на практика се прилага за всички видове представителства, учредявани съгласно режима за закрила на пълнолетните недееспособни лица.
- 4 До 2013 г. 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“) е приемал, че тази дейност не се облага с ДДС. С два акта за установяване на данъчни задължения от 19 януари 2018 г. данъчният орган започва да облага тези дейности с ДДС и иска от EQ повече от 70 000 EUR ДДС за 2014 г. и 2015 г.

- 5 EQ оспорва тези актове за установяване на задължения за плащане на ДДС и сезира Tribunal d'arrondissement (Районен съд, Люксембург).

## **2. Правна уредба:**

### ***Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност***

- 6 Член 9 гласи:

„1. „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. [...]“.

- 7 Член 132 гласи:

„1. Държавите членки освобождават 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<sup>1</sup> от съответната държава членка; [...]“.

### ***Наредбата на Великия херцог от 23 декември 1982 г. за реда и условията за назначаване на настойник***

- 8 Член 3 гласи:

<sup>1</sup> Терминът, използван във френския текст на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, е „organisme ayant un caractère social“, дословно „организация със социален характер“, а не „благотворителна организация“, както е в текста на Директивата на български език. На места в превода на мотивите на акта за преюдициално запитване за яснота е използван и терминът „социална организация“, съответно „социална дейност“.

„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 изпълнените задачи“.

### **3. Становища на страните:**

#### ***EQ***

- 9 Разглежданите услуги не са икономическа дейност, която се облага с ДДС.
- 10 „Компенсацията“, изплащана за извършваното представителство, се различава по своето естество от адвокатския „хонорар“. Насрещната престация за действията по представителството е обезщетение в твърд размер, което не съответства на действителната стойност на предоставените услуги. За да попадне обаче в приложното поле на ДДС, доставката трябва да е извършена възмездно, т.е. възнаграждението трябва да представлява действителната равностойност на доставката, или с други думи, действителната ѝ стойност.
- 11 EQ поддържа още че възмездният характер на дейността изисква размерът на компенсацията да е определен предварително и съгласно установени критерии, гарантиращи покриването на оперативните разходи на данъчнозадълженото лице. Тези критерии не били изпълнени в случая, тъй като Наредбата на Великия херцог от 23 декември 1982 г. предвижда възнаграждението единствено като възможност (а не като право) в полза на настойника, обвързва това възнаграждение с постановено за конкретен случай решение на съдията по настойничествата и попечителствата, задължава съдията по настойничествата и попечителствата да вземе предвид имущественото положение на закриляното пълнолетно лице и му дава възможност да определи това възнаграждение под формата на твърда сума, под формата на определен процент от доходите на закриляното пълнолетно лице или в зависимост от изпълнените задачи.
- 12 EQ добавя, че когато възнаграждението е определено в зависимост от изпълнените задачи, присъжданото от съдията по настойничествата и попечителствата почасово заплащане не съответства на часовите ставки, прилагани обичайно от адвокатите за доставяните от тях правни услуги.
- 13 EQ иска поне да се ползва от освобождаване от ДДС. Той посочва, че представителите изпълняват социална функция по закрила на пълнолетните недееспособни лица, като излага четири причини:

- 1/ разходите на тези представители се поемали от пълнолетните недееспособни лица, а ако пълнолетното недееспособно лице не разполага с достатъчно финансови средства — от държавата,
  - 2/ Наредбата на Великия херцог определяла възнаграждението на представителя въз основа на мотивирано решение на съда в зависимост от имущественото положение на пълнолетното лице,
  - 3/ изплащаната компенсация била най-често в твърд размер и рядко съответствало на предоставените услуги,
  - 4/ Министерство на правосъдието не предвиждало ДДС за компенсацията на представителя, за да не увеличи разходите в тежест на обществото.
- 14 Дадена дейност е социална или не поради своето естество, а не според лицето, което я извършва, или упражняваната от това лице професия.
  - 15 Освобождаването обхваща не само публичните организации, а и „други подобни институции от частния сектор“, без да се изисква или да се изключва каквато и да било правна форма. Следователно в обхвата му попада и физическо лице, което упражнява например професията на адвокат.
  - 16 На последно място, EQ упреква данъчния орган, че е нарушил принципа на защита на оправданите правни очаквания, като е решил да облага с ДДС, считано от 2014 г., дейността му в областта на закрилата на пълнолетните лица, при положение че се е въздържал да прави това през предходните 10 години.

#### ***Данъчният орган***

- 17 Режимът на ДДС не изисква получената цена да съответства на икономическата стойност на предоставяната услуга. Достатъчно е да съществува обикновена връзка между цената и услугата, без да е необходимо цената да е пропорционална на стойността на услугата. Данъчният орган припомня, че предоставянето на отстъпка от цената при доставка на услуги не изключва тази доставка от приложното поле на ДДС и че са налице други примери, по-специално при адвокатските хонорари, където насрещната парична престация не била пропорционална на стойността на предоставената услуга, без това да поставя последната извън приложното поле на ДДС (в това отношение той дава пример с фиксираните хонорари, с резултатните хонорари и с хонорарите, които варират според клиента или делото). Следователно това, че разглежданата компенсация е променлива, не изключва доставките на тези услуги от приложното поле на ДДС.
- 18 Освен това липсата на връзка между насрещната парична престация за свързаната със закрилата на пълнолетните лица дейност и хонорарите за правните услуги, извършени в качеството на адвокат, нямала нищо общо с

квалификацията като „икономическа дейност“ на свързаната със закрилата на пълнолетните лица дейност, при положение че не съществувала тарифа за правните услуги и че адвокатските хонорари били с променлив размер, точно както и възнаграждението на представителя съгласно режима за закрила на пълнолетните лица.

- 19 Що се отнася до исканото освобождаване, данъчният орган отбелязва, че EQ цитира непълно съответната законова разпоредба, която се отнасяла само до други сходни институции от частния сектор, „*признати за благотворителни от компетентните публични органи*“. От това следва, че освобождаването се прилага само за определени изчерпателно изброени лица или организации. То не може да се прилага по отношение на лице, упражняващо професията на адвокат, което не отговаря на условието да бъде социална организация. За такова лице не се прилага режимът на освобождаване, който, като изключение от правилото за облагане с ДДС на всяка икономическа дейност, трябва да се тълкува и прилага ограничително.
- 20 EQ трябва да докаже, че е социална организация, и че компетентните публични органи са му признали това качество. Не е достатъчно да твърди, че извършва социална дейност. Размерът на приходите, получени от EQ от дейността му, свързана със закрила на пълнолетните лица (239 46[0,00] EUR през 2014 г., 302 033,50 EUR през 2015 г.), бил също доказателство, че дейността му не е социална.
- 21 Накрая, що се отнася до защитата на оправданите правни очаквания, данъчният орган поддържа, че тя не е приложима в конкретния случай, тъй като липсата на облагане с ДДС за услугите, свързани със закрилата на пълнолетните лица, би означавала да се допусне незаконосъобразност и че не разполага с никаква свобода на действие при прилагането на правната уредба на ДДС.

#### **4. Съображения на настоящия съдебен състав:**

##### ***Относно характера на дейността***

- 22 EQ цитира практиката на Съда на Европейския съюз, съгласно която „*доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя*“ (решения от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392 т. 26, от 18 януари 2017 г., SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, т. 25 и 26 и от 2 май 2019 г., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, т. 30), за да направи неправилен извод, че думите „действителна равностойност“ изискват еквивалентност между стойността на доставяната услуга и заплащаното възнаграждение. Напротив, предвид обстоятелствата по

посочените съдебни дела следва да се приеме, че понятието „действителна равностойност“ (действителна в смисъла на реална) изисква наличието на насрещна престация, без да се придава значение на нейния размер или финансова взаимовръзка с предоставяната услуга. В този контекст настоящият съдебен състав констатира, че и в други съдебни решения е прието, че „възможността дадена доставка на услуги да бъде квалифицирана като „възмездна сделка“, по принцип подлежаща на облагане с ДДС [...] предполага единствено съществуване на пряка връзка между тази доставка и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация“ [курсивът е на настоящия съдебен състав] (решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, т. 32), като акцентът е поставен върху реалното получаване на насрещната престация, а не на количественото ѝ изражение в абсолютна или относителна величина.

- 23 Следва обаче да се подчертаят два други аспекта, които не са толкова очевидни.
- 24 От една страна, и що се отнася до правоотношението, в рамките на което се извършва доставката на услуги, настоящият съдебен състав се пита приложима ли е в конкретния случай преценката на Съда на Европейския съюз, че „доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя“, доколкото режимът на закрила на пълнолетните лица се характеризира с тристранно отношение между, от една страна, доставчика на услугите, от друга страна, получателя на услугите, а именно закриляното пълнолетно лице, което често по правило не е в състояние да встъпва валидно в правоотношение и с което следователно доставчикът не се намира в правоотношение, и от трета страна, съдебния орган, който е възложил на доставчика настойничеството и с който доставчикът съответно се намира в правоотношение. Освен това настоящият съдебен състав се пита какво е значението на констатацията, че при определени обстоятелства възнаграждението на доставчика е за сметка на закриляното пълнолетно лице, докато в случай на лошо финансово положение на последното това възнаграждение е за сметка на държавата.
- 25 От друга страна, що се отнася до размера на паричното възнаграждение, настоящият съдебен състав отбелязва, че макар от практиката на Съда на Европейския съюз да следва, че „обстоятелството, че стопанска сделка е реализирана на цена, по-висока или по-ниска от нейната себестойност, и въз основа на това — на цена по-висока или по-ниска от нейната пазарна стойност, не е релевантно за квалифицирането на сделка като възмездна (вж. в този смисъл решения от 20 януари 2005 г. по дело Hotel Scandic Gåsabäck, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, т. 22, от 9 юни 2011 г., Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, т. 25 и от 27 март



2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 36 и 37)“ (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 45), този съд освен това е уточнил, че „[п]рекият характер на връзката [между престацията и паричното възнаграждение] не може да бъде поставен под съмнение [...] от факта, че този размер [на възнаграждението] е определен на по-ниско равнище от обичайната пазарна цена, при условие че размерът на възнаграждението е предварително определен според ясно установени критерии, които да гарантират, че този размер е достатъчен за покриване на оперативните разходи на [доставчика] (вж. в този смисъл решения от 29 октомври 2015 г., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 38 и от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 45 и 46)“ (решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, т. 38). Съдът на Европейския съюз изглежда по този начин поставя изискване размерът на възнаграждението да е предвидим и да е достатъчен за покриване на оперативните разходи на доставчика. Настоящият съдебен състав си поставя въпроса за приложимостта на тези изисквания при наличието на правила за определяне на възнаграждението на доставчика, извършващ дейност по закрила на пълнолетните лица, така както тези правила са установени в Наредбата на Великия херцог от 23 декември 1982 г. за реда и условията за назначаване на настойник.

26 Въпреки че всички услуги, предоставени в конкретния случай от EQ, във всяко отношение наподобяват икономическа дейност, настоящият съдебен състав счита, че е необходимо тази констатация да се изясни с оглед на специфичната в случая обстановка, а именно:

1/ тристранно отношение, в което субектът, възлагащ престацията на доставчика, не съвпада с получателя на услугите и в което в зависимост от случая възнаграждението на доставчика се поема било от получателя на услугите, било от държавата, и

2/ механизъм за определяне на възнаграждението на доставчика на услугите, при който възнаграждението:

а) подлежи на преценка от съда 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.

Този механизъм за определяне на възнаграждението налага извода, че възнаграждението не може да бъде предварително фиксирано и не осигурява непременно във всички случаи покриването на направените от доставчика оперативни разходи.

**Относно режима на освобождаване**

- 27 Настоящият съдебен състав иска да установи най-напред дали дейността по закрила на пълнолетните лица попада в обхвата на понятието „социални грижи и социално осигуряване“ по смисъла на Директивата за ДДС.
- 28 Освен това настоящият съдебен състав иска да се установи как се определят „организации[те], признати за благотворителни от съответната държава членка“. ЕО отдава значение на естеството на упражняваната дейност, а не на правния статут на доставчика на услугите, докато данъчният орган поддържа, че трябва да се държи сметка за правния статут и, без да го посочва изрично, изключва доставчиците, които осъществяват дейност с цел печалба.
- 29 В крайна сметка прилагането на тези разпоредби налага да се определи понятието „признаване“ на съответната организация за социална. В Директивата 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.

**Относно принципа на защита на оправданите правни очаквания**

- 30 Настоящият съдебен състав припомня ръководния за режима на ДДС принцип на данъчен неутралитет. ДДС в крайна сметка се дължи от крайния потребител и данъчнозадълженото лице го събира за държавата. Този данък се начислява поотделно за всяка стопанска сделка и се внася периодично от данъчнозадълженото лице в държавния бюджет. От това следва, че данъчнозадълженото лице е могло да начисли ДДС само върху сделките, за които е знаело или е трябвало да знае, че попадат в приложното поле на ДДС към момента, в който те са били извършени. Когато, както е в настоящия случай, административният орган, събиращ ДДС, уведомява 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 по тези сделки, но същевременно трябва да го внесе в държавния бюджет. По този начин данъчнозадълженото лице се оказва длъжно, в разрез с данъчния неутралитет на ДДС, да удържа искания от държавата ДДС от собствените си средства.

**5. Преюдициалните въпроси:**

- 31 Tribunal d'arrondissement (Районен съд, Люксембург) отправя до Съда на Европейския съюз 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 такава, 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?