

Υπόθεση C-846/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

21 Νοεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal d'arrondissement (Λουξεμβούργο)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

20 Νοεμβρίου 2019

Προσφεύγων:

EQ

Καθής:

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

1. Αντικείμενο και ιστορικό της διαφοράς

- 1 Ο EQ είναι δικηγόρος Λουξεμβούργου και από το 2004 ασκεί καθήκοντα πληρεξουσίου στο πλαίσιο καθεστώτων προστασίας ενηλίκων προσώπων ανίκανων προς δικαιοπραξία (κυρίως ως ασκών την επιμέλεια και ως δικαστικός συμπαραστάτης).
- 2 Ο διορισμός πληρεξουσίου αποφασίζεται από το αρμόδιο για ζητήματα δικαστικής συμπαράστασης δικαστήριο το οποίο δύναται να ορίσει αμοιβή για τον πληρεξούσιο της οποίας καθορίζει το ύψος ή τον τρόπο υπολογισμού, λαμβανομένης υπόψη της περιουσιακής κατάστασης του ανίκανου προς δικαιοπραξία [συμπαραστατουμένου].
- 3 Το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 23ης Δεκεμβρίου 1982 για τον καθορισμό των προϋποθέσεων διορισμού δικαστικού συμπαραστάτη (βλ. κατωτέρω) εφαρμόζεται, στην πράξη, σε κάθε μορφή πληρεξουσιότητας που αποφασίζεται δυνάμει των καθεστώτων προστασίας των ανίκανων προς δικαιοπραξία προσώπων.

- 4 Έως το 2013, η Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (στο εξής: φορολογική αρχή) έκρινε ότι η δραστηριότητα αυτή δεν υπέκειτο σε ΦΠΑ. Με δύο πράξεις επιβολής φόρου της 19ης Ιανουαρίου 2018, η φορολογική αρχή υπέβαλε πλέον τις δραστηριότητες αυτές σε ΦΠΑ και απαίτησε από τον ΕQ την καταβολή ποσού ΦΠΑ ύψους 70 000 ευρώ για τα έτη 2014 και 2015.
- 5 Ο ΕQ προσέφυγε κατά των ανωτέρω πράξεων επιβολής ΦΠΑ ενώπιον του πρωτοδικείου.

2. Νομικό πλαίσιο:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

- 6 Το άρθρο 9 προβλέπει τα εξής:
- «1. Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.
- Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα [...]».
- 7 Το άρθρο 132 προβλέπει τα εξής:
- «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:
- [...]
- ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα [...]»

Το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 23ης Δεκεμβρίου 1982 για τον καθορισμό των προϋποθέσεων διορισμού δικαστικού συμπαραστάτη

- 8 Το άρθρο 3 προβλέπει τα εξής:
- «Το αρμόδιο για ζητήματα δικαστικής συμπάρασταση δικαστήριο δύναται να ορίσει αμοιβή για τον δικαστικό συμπαραστάτη της οποία καθορίζει, με

αιτιολογημένη απόφαση, και λαμβανομένης υπόψη της περιουσιακής κατάστασης του ανίκανου προς δικαιοπραξία [συμπαραστατούμενου], το ύψος ή τον τρόπο υπολογισμού.

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

3. Επιχειρήματα των διαδίκων:

ΕQ

- 9 Οι επίμαχες υπηρεσίες δεν συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες υποκείμενες σε ΦΠΑ.
- 10 Η «αμοιβή» η οποία καταβάλλεται για τη δικαστική συμπαράσταση είναι διαφορετικής φύσης από τη δικηγορική αμοιβή. Η εν λόγω αντιπαροχή για τη δικαστική συμπαράσταση συνιστά κατ' αποκοπήν αποζημίωση η οποία δεν αντιστοιχεί στην πραγματική αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών. Για να εμπίπτει όμως στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, μια παροχή πρέπει να πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η αμοιβή πρέπει να συνιστά το πραγματικό αντίτιμο της παρεχόμενης υπηρεσίας ή, με άλλα λόγια, να αντιστοιχεί στην πραγματική αξία αυτής.
- 11 Ο ΕQ υποστηρίζει επίσης ότι ο εξ επαχθούς αιτίας χαρακτήρας μιας δραστηριότητας προϋποθέτει κατ' ανάγκην ότι το ποσό της αμοιβής καθορίζεται εκ των προτέρων και βάσει καθιερωμένων κριτηρίων τα οποία εξασφαλίζουν την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του υποκειμένου στον φόρο. Τα κριτήρια αυτά δεν πληρούνται εν προκειμένω, καθόσον το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 23ης Δεκεμβρίου 1982 προβλέπει απλώς τη δυνατότητα καταβολής αμοιβής στον δικαστικό συμπαραστάτη (και όχι δικαίωμα στην καταβολή αμοιβής), εξαρτά την αμοιβή αυτή από την έκδοση ατομικής απόφασης από το αρμόδιο για ζητήματα δικαστικής συμπαράστασης δικαστήριο, επιβάλλει στο ίδιο δικαστήριο [αρμόδιο για ζητήματα δικαστικής συμπαράστασης δικαστήριο] να λάβει υπόψη την περιουσιακή κατάσταση του προστατευόμενου ενήλικα [συμπαραστατουμένου] και παρέχει στο ίδιο πάντα δικαστήριο [αρμόδιο για ζητήματα δικαστικής συμπαράστασης δικαστήριο] τη δυνατότητα να ορίσει την αμοιβή αυτή είτε ως καθορισμένο ποσό, είτε ως ποσοστό των εισοδημάτων του προστατευόμενου ενήλικα [συμπαραστατουμένου], είτε ανάλογα με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες.
- 12 Ο ΕQ προσθέτει ότι, όταν η αμοιβή καθορίζεται ανάλογα με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες [τα εκπληρωθέντα καθήκοντα], η ωριαία αμοιβή που ορίζεται από το δικαστήριο δεν αντιστοιχεί στα επίπεδα των ωριαίων αμοιβών που εφαρμόζουν [απαιτούν] συνήθως οι δικηγόροι για τις νομικές υπηρεσίες που παρέχουν.

- 13 Ο ΕQ ζητεί, τουλάχιστον, να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Υποστηρίζει ότι στον τομέα της προστασίας των ανίκανων προς δικαιοπραξία ενηλίκων οι πληρεξούσιοι ασκούν δραστηριότητα κοινωνικού χαρακτήρα, και τούτο για τέσσερις λόγους:

1/ το κόστος των πληρεξουσίων αυτών βαρύνει τον ανίκανο προς δικαιοπραξία ενήλικα, ή ακόμη και το κράτος σε περίπτωση που ο ανίκανος προς δικαιοπραξία ενήλικας δεν διαθέτει επαρκή οικονομικά μέσα,

2/ το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα προβλέπει ότι η αμοιβή του πληρεξουσίου ορίζεται με αιτιολογημένη δικαστική απόφαση και ανάλογα με την οικονομική κατάσταση του ενήλικα,

3/ η αμοιβή που καταβάλλεται είναι συνήθως κατ' αποκοπήν, ενώ σπανίως αντιστοιχεί στις παρεχόμενες υπηρεσίες,

4/ το Υπουργείο Δικαιοσύνης δεν επιβάλλει ΦΠΑ στην αμοιβή που λαμβάνει ο πληρεξούσιος και τούτο προκειμένου να μην αυξηθεί το κόστος με το οποίο βαρύνεται το κοινωνικό σύνολο.

- 14 Το εάν μια δραστηριότητα είναι κοινωνικού χαρακτήρα εξαρτάται από καθεαυτήν τη φύση της και όχι από το πρόσωπο που την ασκεί ή από το επάγγελμα του προσώπου που την ασκεί.
- 15 Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν περιορίζεται στους δημόσιους οργανισμούς αλλά καταλαμβάνει και «συναφείς οργανισμούς του ιδιωτικού τομέα», χωρίς να απαιτείται ή να αποκλείεται κάποια συγκεκριμένη νομική μορφή αυτών. Συνεπώς, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ δύναται να αφορά και φυσικό πρόσωπο το οποίο ασκεί το επάγγελμα του δικηγόρου.
- 16 Τέλος, ο ΕQ προσάπτει στη φορολογική αρχή ότι παραβίασε την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης καθόσον αποφάσισε το 2014 να υποβάλει σε ΦΠΑ τις δραστηριότητες που αυτός ασκεί στον τομέα της προστασίας ενηλίκων, κάτι το οποίο δεν είχε πράξει καθ' όλη τη διάρκεια των 10 προηγούμενων ετών.

Η φορολογική αρχή

- 17 Το καθεστώς του ΦΠΑ δεν απαιτεί το εισπραχθέν τίμημα να αντιστοιχεί στην οικονομική αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας. Αρκεί να υφίσταται απλώς κάποια σχέση μεταξύ του τιμήματος και της υπηρεσίας, χωρίς να είναι απαραίτητο το τίμημα να είναι ανάλογο της αξίας της υπηρεσίας. Η φορολογική αρχή υπενθυμίζει ότι η χορήγηση έκπτωσης επί της τιμής παροχής υπηρεσιών δεν θέτει την παροχή αυτή εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, καθώς και ότι υπάρχουν και άλλα παραδείγματα, ιδίως όσον αφορά τις αμοιβές δικηγόρων, όπου η χρηματική αντιπαροχή δεν είναι ανάλογη της αξίας της παρεχόμενης υπηρεσίας, χωρίς ωστόσο η υπηρεσία αυτή να εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ (η φορολογική αρχή επικαλείται συναφώς τις κατ' αποκοπήν αμοιβές, τις αμοιβές

βάσει έκβασης της δίκης, τις αμοιβές που ποικίλλουν ανάλογα με τον πελάτη ή την υπόθεση). Το γεγονός ότι η επίμαχη αμοιβή ενδέχεται να ποικίλλει ανάλογα με την περίπτωση δεν συνιστά, συνεπώς, λόγο αποκλεισμού των παρεχόμενων υπηρεσιών από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

- 18 Εξάλλου, η έλλειψη αντιστοιχίας μεταξύ της χρηματικής αντιπαροχής που καταβάλλεται για δραστηριότητα που αφορά την προστασία ενηλίκων και των αμοιβών που καταβάλλονται για νομικές υπηρεσίες παρεχόμενες υπό την ιδιότητα του δικηγόρου ουδεμία σχέση έχει με τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας που αφορά την προστασία ενηλίκων ως οικονομικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι δεν υφίσταται ελάχιστο όριο για τις νομικές υπηρεσίες και ότι οι δικηγορικές αμοιβές ενδέχεται να ποικίλλουν, όπως ακριβώς και η αμοιβή του πληρεξουσίου στο καθεστώς προστασίας ενηλίκων.
- 19 Όσον αφορά τη ζητηθείσα απαλλαγή, η φορολογική διοίκηση επισημαίνει ότι ο ΕQ παραθέτει κατά τρόπο ελλιπή τη σχετική νομική διάταξη, η οποία αφορά αποκλειστικά παρεμφερείς οργανισμούς του ιδιωτικού τομέα «των οποίων ο κοινωνικός χαρακτήρας έχει αναγνωριστεί από τις αρμόδιες δημόσιες αρχές». Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι η απαλλαγή εφαρμόζεται μόνο σε ορισμένα πρόσωπα ή οντότητες που απαριθμούνται περιοριστικά. Η απαλλαγή δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε πρόσωπο που ασκεί το δικηγορικό επάγγελμα χωρίς να έχει την ιδιότητα του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα. Τέτοιο πρόσωπο δεν εμπίπτει στην απαλλαγή η οποία, κατά παρέκκλιση από την εφαρμογή του ΦΠΑ σε κάθε οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται στενά.
- 20 Στον ΕQ εναπόκειται να αποδείξει ότι αποτελεί οργανισμό κοινωνικού χαρακτήρα και ότι ο χαρακτήρας αυτός έχει αναγνωριστεί από τις αρμόδιες δημόσιες αρχές. Προς τούτο δεν αρκεί να γίνει απλώς μνεία δραστηριότητας κοινωνικού χαρακτήρα. Το ύψος των εσόδων που ο ΕQ αποκομίζει από τη δραστηριότητά του που αφορά την προστασία ενηλίκων (239 46[0,00] ευρώ το 2014, 302 033,50 ευρώ το 2015) δύναται, μάλιστα, να αποτελέσει απόδειξη της έλλειψης κοινωνικού χαρακτήρα της δραστηριότητάς του.
- 21 Τέλος, όσον αφορά την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η προστασία αυτή δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, καθόσον η μη επιβολή ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών που αφορούν την προστασία ενηλίκων θα αντιστοιχούσε σε διάπραξη παρανομίας και θα στερούσε από την ίδια κάθε περιθώριο ευελιξίας κατά την εφαρμογή των σχετικών με τον ΦΠΑ διατάξεων.

4. Εκτίμηση του δικαστηρίου:

Επί της φύσης της δραστηριότητας

- 22 Ο ΕQ επικαλείται τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά την οποία «η παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται μεταξύ

του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή [της] δυνάμενης να εξατομικευθεί υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη» (αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392 σκέψη 26· της 18ης Ιανουαρίου 2017, *SAWP*, C-37/16, EU:C:2017:22, σκέψεις 25 και 26· και της 2ας Μαΐου 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, σκέψη 30) και εξ αυτής συνάγει εσφαλμένα ότι από τον όρο «πραγματική αντιπαροχή» προκύπτει η απαίτηση ισοδυναμίας ως προς την αξία μεταξύ της παρασχεθείσας υπηρεσίας και της καταβληθείσας αμοιβής. Οι περιστάσεις των παρατιθέμενων αποφάσεων οδηγούν, αντιθέτως, στο συμπέρασμα ότι η έννοια «πραγματική αντιπαροχή» (πραγματική κατά την κυριολεκτική έννοια του όρου) αναφέρεται στην απαίτηση να υφίσταται πράγματι αντιπαροχή, χωρίς να προκύπτει κάποια απαίτηση όσον αφορά το ποσό αυτής ή τη χρηματική αντιστοιχία της σε σχέση με την παρασχεθείσα υπηρεσία. Στο πλαίσιο αυτό, το δικαστήριο διαπιστώνει ότι σε άλλες περιπτώσεις έχει κριθεί ότι «ο χαρακτηρισμός μιας παροχής υπηρεσιών ως πράξεως “εξ επαχθούς αιτίας” υποκείμενης, κατά κανόνα, στον ΦΠΑ, [...], προϋποθέτει απλώς και μόνον την ύπαρξη ευθείας σχέσεως μεταξύ της παροχής αυτής και μιας αντιπαροχής την οποία πράγματι λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο» [η υπογράμμιση του αιτούντος δικαστηρίου] (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, *Nagyszénaş Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψη 32), με την έμφαση να τίθεται στην ύπαρξη αντιπαροχής και όχι στην αξία αυτής σε απόλυτους ή σχετικούς όρους.

- 23 Ωστόσο, υπάρχουν ακόμη δύο στοιχεία η διασαφήνιση των οποίων είναι λιγότερο ευχερής.
- 24 Αφενός, όσον αφορά την έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας εκτελείται η παροχή υπηρεσιών, το δικαστήριο διερωτάται ως προς το περιεχόμενο που έχει εν προκειμένω η εκτίμηση του Δικαστηρίου κατά την οποία «παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα, μόνον εάν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή [της] δυνάμενης να εξατομικευθεί υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη», δεδομένου ότι το καθεστώς προστασίας ενηλίκων χαρακτηρίζεται από μια τριγωνική σχέση μεταξύ, πρώτον, του παρέχοντος τις υπηρεσίες, δεύτερον του λήπτη των υπηρεσιών, δηλαδή του προστατευόμενου ενηλίκου ο οποίος συχνά είναι εξ ορισμού ανίκανος προς δικαιοπραξία και με τον οποίον ο παρέχων την υπηρεσία δεν διατηρεί, συνεπώς, έννομη σχέση, και, τρίτον, της δικαστικής αρχής η οποία αναθέτει στον παρέχοντα τις υπηρεσίες το καθήκον δικαστικής συμπαράστασης και με την οποία ο παρέχων τις υπηρεσίες διατηρεί εξ αυτού του λόγου έννομη σχέση. Επίσης, το δικαστήριο διερωτάται ως προς τις συνέπειες της διαπίστωσης ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η αμοιβή του παρέχοντος τις υπηρεσίες βαρύνει τον προστατευόμενο ενήλικα, ενώ σε περίπτωση οικονομικής δυσπραγίας του τελευταίου η εν λόγω αμοιβή βαρύνει το κράτος.

- 25 Αφετέρου, όσον αφορά το ύψος της χρηματικής αμοιβής, το δικαστήριο επισημαίνει ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι «το γεγονός ότι οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιείται σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της τιμής κόστους, και, ως εκ τούτου, σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της κανονικής τιμής της αγοράς, δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας ως εξ επαχθούς αιτίας παροχής (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 22· της 9ης Ιουνίου 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, σκέψη 25, καθώς και της 27ης Μαρτίου 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψεις 36 και 37)», όπως και ότι το Δικαστήριο διευκρινίζει επιπλέον πως «[ο] άμεσος χαρακτήρας της σχέσεως αυτής [μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών και της χρηματικής αμοιβής] δεν μπορεί εξάλλου να τεθεί εν αμφιβόλω από το γεγονός [...] ότι το ποσό αυτό [της αντισταθμίσεως] καθορίζεται σε χαμηλότερο ύψος από τη συνήθη τιμή της αγοράς, καθόσον το ύψος της αντισταθμίσεως καθορίζεται εκ των προτέρων, βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων, τα οποία διασφαλίζουν ότι αυτό επαρκεί για να καλύψει τις λειτουργικές δαπάνες [του παρέχοντος τις υπηρεσίες] (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 38, και της 2ας Ιουνίου 2016, *Lajnéř*, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψεις 45 και 46)» (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, σκέψη 38). Κατά συνέπεια, προκύπτει ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτεί το ύψος της αμοιβής να είναι προβλέψιμο και να επαρκεί για να καλύψει τις λειτουργικές δαπάνες του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Το δικαστήριο διερωτάται ως προς το περιεχόμενο των προϋποθέσεων αυτών, δεδομένων των όρων υπό τους οποίους καθορίζεται η αμοιβή του παρέχοντος τις υπηρεσίες στον τομέα της προστασίας ενηλίκων, όπως οι όροι αυτοί προκύπτουν από το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 23ης Δεκεμβρίου για τον καθορισμό των προϋποθέσεων διορισμού δικαστικού συμπαραστάτη.
- 26 Ως εκ τούτου, μολονότι οι υπηρεσίες που παρέχει εν προκειμένω ο ΕQ προσομοιάζουν από κάθε άποψη σε οικονομική δραστηριότητα, το δικαστήριο κρίνει ότι είναι αναγκαίο να διασαφηνιστεί η εκτίμηση αυτή στο ειδικότερο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης το οποίο χαρακτηρίζεται:
- 1/ από την τριγωνική σχέση στο πλαίσιο της οποίας ο φορέας που αναθέτει την παροχή υπηρεσιών στον παρέχοντα τις υπηρεσίες δεν ταυτίζεται με τον λήπτη των υπηρεσιών, και στην οποία, κατά περίπτωση, η αμοιβή του παρέχοντος τις υπηρεσίες βαρύνει είτε τον λήπτη των υπηρεσιών, είτε το κράτος, και
 - 2/ από έναν μηχανισμό καθορισμού της αμοιβής του παρέχοντος τις υπηρεσίες ο οποίος
 - α) εξαρτάται από την εκτίμηση του δικαστηρίου, η οποία πραγματοποιείται κατά περίπτωση,

β) τελεί πάντοτε σε συνάρτηση με την περιουσιακή κατάσταση του λήπτη των υπηρεσιών, και

γ) συνεπάγεται τον καθορισμό αμοιβής με βάση είτε ένα κατ' αποκοπήν ποσό, είτε ένα ποσοστό των εισοδημάτων του λήπτη των υπηρεσιών, είτε την αξία των παρασχεθεισών υπηρεσιών

Ο εν λόγω μηχανισμός καθορισμού της αμοιβής οδηγεί στη διαπίστωση ότι η αμοιβή δεν μπορεί να καθοριστεί εκ των προτέρων και δεν διασφαλίζει απαραίτητα και σε κάθε περίπτωση την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Επί του καθεστώτος απαλλαγής

- 27 Το δικαστήριο διερωτάται, κατ' αρχάς, αν η δραστηριότητα που ασκείται στον τομέα της προστασίας ενηλίκων εμπίπτει στην έννοια της «κοινωνική πρόνοια[ς] και ασφάλιση[ς]» της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 28 Επιπλέον, το δικαστήριο διερωτάται με ποιόν τρόπο ορίζονται οι «οργανισμοί[ί] που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα». Κατά τον ΕΚ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φύση της ασκούμενης δραστηριότητας ανεξάρτητα από το νομικό καθεστώς του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ενώ η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι το επίμαχο νομικό καθεστώς πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και, χωρίς να το προβάλλει ρητώς, ότι πρέπει να αποκλείονται οι παρέχοντες υπηρεσίες των οποίων ο σκοπός είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- 29 Τέλος, η εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων καθιστά αναγκαία τη διασαφήνιση της έννοιας της «αναγνώρισης» του κοινωνικού χαρακτήρα του οικείου οργανισμού. Η οδηγία παραπέμπει απλώς στην αναγνώριση από «το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος», χωρίς να προσδιορίζει τη διαδικασία αναγνώρισης και το αρμόδιο προς τούτο όργανο. Τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης εγείρουν, μεταξύ άλλων, το ζήτημα αν η αρμόδια αρχή δύναται να είναι δικαστική αρχή και αν η αναγνώριση δύναται να πραγματοποιείται κατά περίπτωση.

Επί της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

- 30 Το δικαστήριο υπενθυμίζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία διέπει το σύστημα του ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ οφείλεται, εν τέλει, από τον τελικό καταναλωτή ενώ ο υποκείμενος στον φόρο εισπράττει τον ΦΠΑ για λογαριασμό του κράτους. Ο ΦΠΑ εισπράττεται χωριστά για κάθε οικονομική πράξη και επιστρέφεται περιοδικά στο κράτος από τον υποκείμενο στο φόρο. Ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εισπράξει τον ΦΠΑ μόνον για τις πράξεις για τις οποίες γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ τον χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκαν. Στις περιπτώσεις εκείνες, όπως εν προκειμένω, όπου η αρμόδια για τον ΦΠΑ αρχή γνωστοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο μετά τη διενέργεια των πράξεων ότι σκοπεύει να

αποκλίνει από την προγενέστερη πρακτική της με βάση την οποία δεν υπέβαλε τις εν λόγω πράξεις στον ΦΠΑ, τότε ο υποκείμενος στον φόρο περιέρχεται σε μια κατάσταση όπου οφείλει να επιστρέψει στο κράτος τον ΦΠΑ τον οποίο δεν μπόρεσε να χρεώσει στον λήπτη των υπηρεσιών του. Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται, κατά παράβαση της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ, να αντλήσει από δικά του κεφάλαια τα ποσά που το κράτος απαιτεί ως ΦΠΑ.

5. Τα προδικαστικά ερωτήματα:

31 Το πρωτοδικείο υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Περιλαμβάνει η κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, εδάφιο 2, της οδηγίας 2006/112/EK έννοια της οικονομικής δραστηριότητας τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται στο πλαίσιο τριγωνικής σχέσης κατόπιν ανάθεσής τους στον παρέχοντα τις υπηρεσίες από φορέα ο οποίος δεν ταυτίζεται με τον λήπτη των υπηρεσιών;

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

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

4. Περιλαμβάνει η κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, εδάφιο 2, της οδηγίας 2006/112/EK έννοια της οικονομικής δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών όταν η αμοιβή του παρέχοντος τις υπηρεσίες δεν είναι υποχρεωτική εκ του νόμου και το ύψος της οποίας, οσάκις καταβάλλεται, α) εξαρτάται από εκτίμηση η οποία γίνεται κατά περίπτωση, β) τελεί πάντοτε σε συνάρτηση με την περιουσιακή κατάσταση του λήπτη των υπηρεσιών, και γ) καθορίζεται με βάση είτε ένα κατ' αποκοπήν ποσό, είτε ένα ποσοστό των εισοδημάτων του λήπτη των υπηρεσιών, είτε την αξία των παρασχεθεισών υπηρεσιών;

5. Περιλαμβάνει η έννοια «παροχές υπηρεσιών και [...] παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» του άρθρου 123, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο καθεστώτος προστασίας ενηλίκων το οποίο θεσπίζεται από τον νόμο και υπόκειται στον έλεγχο ανεξάρτητης δικαστικής αρχής;

6. Πρέπει η έννοια των οργανισμών «που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα» του άρθρου 123, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά

με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, να ερμηνευθεί, προκειμένου να αναγνωρισθεί ο κοινωνικός χαρακτήρας ενός οργανισμού, υπό την έννοια ότι επιβάλλει ορισμένες απαιτήσεις όσον αφορά το είδος εκμετάλλευσης που ασκεί ο παρέχων τις υπηρεσίες, ή τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα της δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ή, γενικότερα, ότι περιορίζει μέσω άλλων κριτηρίων ή προϋποθέσεων το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', ή αρκεί η παροχή υπηρεσιών «οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» για να προσδώσει κοινωνικό χαρακτήρα στον επίμαχο οργανισμό;

7. Πρέπει η έννοια των οργανισμών «που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα» του άρθρου 123, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαιτεί την ύπαρξη μηχανισμού αναγνώρισης ο οποίος βασίζεται σε διαδικασία και κριτήρια εκ των προτέρων καθορισμένα, ή δύναται να υπάρξει ad hoc, ήτοι κατά περίπτωση, αναγνώριση πραγματοποιούμενη από δικαστική αρχή;

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