A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2021. április 15.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Gazdasági tevékenység – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja és a 9. cikk (1) bekezdése – Adómentességek – A 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja – A szociális gondozással és a szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások – Ügyvéd által cselekvőképtelen nagykorú személyek védelmére irányuló megbízások keretében teljesített szolgáltatások – Szociális jellegűként elismert intézmény”

A C-846/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal d’arrondissement (kerületi bíróság, Luxemburg) a Bírósághoz 2019. november 21-én érkezett, 2019. november 20-i határozatával terjesztett elő az

EQ

és

az **Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök (előadó), N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi és J. Passer bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a luxemburgi kormány képviseletében C. Schiltz és T. Uri, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében kezdetben R. Lyal és N. Gossement, később R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. január 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: francia.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 9. cikke (1) bekezdésének és 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az EQ és az Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luxembourg) (a továbbiakban: luxemburgi adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy a hozzáadottérték-adó (héa) alá tartoznak-e az ügyvéd által az illetékes igazságügyi hatóság jogszabály alapján adott, nagykorú cselekvőképtelen személyek védelmére irányuló megbízása keretében nyújtott szolgáltatások.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

6 A héairányelv 25. cikke a következőképpen fogalmaz:

„Szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között:

a) immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e őket;

b) kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot tűrésére;

c) hatóság által vagy nevében vagy törvény által előírt szolgáltatás végrehajtása.”

7 Az említett irányelv 73. cikke szerint:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

8 Az említett irányelv 131. cikke, amely ezen irányelv „Adómentesség” címet viselő IX. címe „Általános rendelkezések” című 1. fejezetének egyetlen cikke, a következőket mondja ki:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

9 A héairányelv IX. címének 2. fejezete, amely az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viseli, tartalmazza az irányelv 132–134. cikkét.

10 Ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

„a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit”.

11 A szóban forgó irányelv 133. cikke első bekezdésének a) pontja előírja:

„A tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

a) az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni”.

12 A héairányelv 134. cikke előírja:

„A 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában meghatározott adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

b) amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

A luxemburgi jog

13 A loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (a hozzáadottérték-adóról szóló 1979. február 12-i törvény) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 4. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 2. cikk értelmében vett adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenység körébe tartozó szolgáltatást önállóan és rendszeresen nyújt, tekintet nélkül e tevékenység céljára vagy eredményére és végzésének helyére. […]”

14 A héatörvény 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Gazdasági tevékenység bármely jövedelemszerzésre irányuló tevékenység, különösen a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók tevékenysége, beleértve a bányászati tevékenységet, a mezőgazdasági tevékenységet, a szabadfoglalkozású tevékenységeket, valamint a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosításával járó tevékenységeket.”

15 E törvény 15. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„(1) Szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül sem termékértékesítésnek, sem közösségen belüli termékbeszerzésnek, sem termékimportnak.

Az ilyen ügylet immateriális javak átengedéséből, egy cselekménytől való tartózkodásra, vagy valamely helyzet vagy állapot tűrésére irányuló kötelezettségből, valamint a törvény által előírt szolgáltatásnyújtásból, vagy hatóság által vagy nevében elrendelt végrehajtásból állhat.

[…]”

16 A héatörvény 44. cikke (1) bekezdésének o) pontja értelmében:

„A nagyhercegi rendeletben meghatározandó korlátok és feltételek mellett mentesek a [héa] alól:

[…]

o) a szociális biztonsággal, szociális gondozással vagy közegészségüggyel szorosan összefüggő olyan szolgáltatások vagy termékértékesítések, amelyeket közjogi intézmények, közös befektetési alapok, közintézmények vagy közhasznú szervezetek, szociális otthonok, idősotthonok, kórházak vagy jótékonysági szervezetek és a hatáskörrel rendelkező hatóságok által szociális jellegűnek elismert egyéb hasonló magánintézmények nyújtanak;

[…]”

17 A règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (a gyám kijelölése feltételeinek meghatározásáról szóló 1982. december 23-i nagyhercegi rendelet) 3. cikke kimondja:

„A gyámügyi bíró díjazást állapíthat meg a gyám részére, amelynek összegét vagy kiszámítási módját a cselekvőképtelen személy vagyoni helyzetére figyelemmel, indokolással ellátott határozatban határozza meg.

E díjazás lehet előre meghatározott összeg, a cselekvőképtelen személy jövedelmének bizonyos százaléka vagy az elvégzett feladatok függvényében megállapított munkadíj.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 EQ 1994 óta a luxembourgi (Luxemburg) ügyvédi kamara tagja. Tevékenysége keretében 2004 óta megbízottként, ügygondnokként és gyámként képvisel nagykorú személyeket.

19 A luxemburgi adóhatóság a panaszt követően 2018. június 4-én megerősített, a héa 2014. és 2015. évre vonatkozó utólagos adómegállapításáról szóló 2018. január 19-i határozataiban hivatalból megállapította az EQ által ezen évek tekintetében fizetendő héaösszegeket, abból az előfeltevésből kiindulva, hogy az említett képviseleti tevékenységek héaköteles szolgáltatásoknak minősülnek.

20 EQ a 2018. június 4-i határozat hatályon kívül helyezése iránti kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, többek között arra hivatkozva, hogy azok a tevékenységek, amelyeket a vitatott időszakban a nagykorúak védelme területén végzett, nem minősültek gazdasági tevékenységnek, hogy e tevékenységek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját átültető nemzeti rendelkezés értelmében egyébként is héamentesek voltak, és hogy a luxemburgi adóhatóság 2004-től 2013-ig elfogadta, hogy e tevékenységek nem tartoztak a héa alá, és ekképpen az, hogy most e szolgáltatásokra a 2014. és 2015. év tekintetében héát vetnek ki, a bizalomvédelem elvének megsértését képezi.

21 EQ továbbá azt állítja, hogy a luxemburgi adóhatóság álláspontja ellentétes a ministère de la Justice (igazságügyi minisztérium, Luxemburg) álláspontjával, amely abban az esetben vállalja a nagykorúak védelmére irányuló feladatokkal megbízottak munkadíjának megfizetését, ha e nagykorú személyek rászorulók, és e minisztérium elismeri, hogy az e jogcímen kapott kifizetések nem tartoznak a héa hatálya alá.

22 A luxemburgi adóhatóság vitatja ezeket az érveket. E tekintetben egyrészt arra hivatkozik, hogy az EQ által a nagykorúak védelme területén nyújtott szolgáltatások valójában gazdasági tevékenységnek minősülnek, mivel EQ e szolgáltatásokat ügyvédi szakmai tevékenysége keretében végzi, és azokból számottevő bevételre tesz szert. Másrészt az említett szolgáltatások a jelen ügy körülményei között nem mentesülhetnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját átültető nemzeti rendelkezés értelmében, mivel az e rendelkezésben előírt adómentességre nem hivatkozhat olyan személy, aki ügyvédi hivatást gyakorol, és nem felel meg annak a feltételnek, hogy szociális jellegű intézmény legyen.

23 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a cselekvőképtelen nagykorúak szükségleteire, vagyis akik szellemi képességei betegség, fogyatékosság vagy öregedés következtében megváltoznak, különböző védelmi rendszerek, így az ügygondnokság és a gyámság, állnak rendelkezésre, amelyek lehetővé teszik, hogy e személyek tanácsadásban, felügyeletben vagy képviseletben részesüljenek a polgári jogi ügyletekben, valamint harmadik személyekre ügyviteli és képviseleti jogköröket ruháznak. E védelmi rendszerek alkalmazása azzal is járhat, hogy a gyámügyi bíró az alkalmazandó védelmi rendszerre vonatkozó határozat meghozataláig különleges képviselőt, valamint érdek-összeütközés esetén eseti képviselőt jelöl ki. A gyakorlatban az ügygondnokokat, a gyámokat, a különleges képviselőket és az eseti képviselőket különösen a családtagok közül választják ki, de más személyek, például ügyvédek közül is.

24 Az említett bíróság először is azon kérdést illetően, hogy a szóban forgó tevékenységek a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében ellenszolgáltatás fejében végzett gazdasági tevékenységnek minősülnek-e, kifejti, hogy a gyám kijelölése feltételeinek meghatározásáról szóló 1982. december 23-i nagyhercegi rendelet 3. cikkében említett díjazás valóban az e tevékenységekhez kapcsolódó pénzügyi ellentételezést foglal magában.

25 Mindazonáltal, bár a jelen ügyben nyújtott szolgáltatások minden szempontból gazdasági tevékenységhez kapcsolódnak, a kérdést előterjesztő bíróság egyrészt arra keresi a választ, hogy mi a terjedelme annak az értékelésnek a Bíróság ítélkezési gyakorlatában (lásd különösen: 2018. február 22-i

Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet, C-182/17, EU:C:2018:91, 32. pont), amely szerint a szolgáltatásnyújtás csak akkor adóköteles, ha a szolgáltató és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra. A nagykorúak védelme területén ugyanis háromoldalú kapcsolat áll fenn a szolgáltató, az igénybevevő, vagyis a védett nagykorú, és azon igazságügyi hatóság között, amely e szolgáltatót ügyviteli feladattal bízta meg. E tekintetben az is jelentőséggel bírhat, hogy az érintett védett nagykorú rászorultsága esetén a szolgáltató díjazása az államot terheli.

26 Másrészt, ami a díjazás mértékét illeti, noha a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy nincs jelentősége annak, hogy valamely gazdasági ügyletet az önköltségi árnál alacsonyabb áron teljesítettek, ezen ítélkezési gyakorlatból egyébként az következik, hogy a díjazást előzetesen kell meghatározni, és annak fedeznie kell a szolgáltató működési költségeit (lásd különösen: 2018. február 22-i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet, C-182/17, EU:C:2018:91, 38. pont). A jelen esetben a szolgáltató díjazását a hatáskörrel rendelkező bíróság esetről esetre határozza meg az igénybevevő vagyoni helyzetének függvényében, így e díjazást nem kell előre meghatározni, és nem biztosítja minden körülmények között az e szolgáltatónál felmerült működési költségek fedezését.

27 Ezt követően azon kérdést illetően, hogy a szóban forgó tevékenységek héamentesek-e, a kérdést előterjesztő bíróság szükségesnek látja megvizsgálni egyrészt, hogy e tevékenységek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „szociális gondozás és szociális biztonság” fogalma alá tartoznak-e, másrészt pedig, hogy EQ az „érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények” fogalma alá tartozhat-e, és milyen eljárás alapján, mely hatóságnak kell ezt az elismerést megadnia.

28 Végezetül a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy alkalmazható-e a jelen ügy körülményei között a bizalomvédelem elve. Ebben az összefüggésben megemlíti különösen, hogy amennyiben a luxemburgi adóhatóság az adóalanynak a szóban forgó ügyletek létrejöttét követően jelzi csak az adóalany felé, hogy korábbi álláspontjától – amely szerint ezen ügyleteket nem terheli héa – el kíván térni, az adóalany abban a helyzetben találja magát, hogy miközben e szolgáltatások igénybevevőjének nem tudta kiszámlázni a héa összegét, az államnak be kell fizetnie azt. Az adóalany ily módon köteles lenne az állam által héa címén követelt összeget a saját vagyonának terhére megfizetni.

29 E körülmények között a tribunal d'arrondissement (kerületi bíróság, Luxemburg) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a gazdasági tevékenységnek a [héairányelv] 9. cikke (1) bekezdése második albekezdése értelmében vett fogalmát, mint amely magában foglalja vagy mint amely kizárja köréből azon szolgáltatásokat, amelyeket olyan háromoldalú jogviszony keretében nyújtanak, amelyben a szolgáltatót megbízó szervezet nem azonos a szolgáltatások igénybevevőjével?

2) Az első kérdésre eltérő válasz adandó-e annak függvényében, hogy a szolgáltatások nyújtására független igazságügyi hatóság által adott megbízás keretében kerül sor?

3) Az első kérdésre eltérő válasz adandó-e annak függvényében, hogy a szolgáltatás igénybevevőjét terheli-e a szolgáltató díjazása, vagy azt átvállalja az állam, amelynek szerve e szolgáltatások nyújtásával megbízta a szolgáltatót?

4) Úgy kell-e értelmezni a gazdasági tevékenységnek a [héairányelv] 9. cikke (1) bekezdése második albekezdése értelmében vett fogalmát, mint amely magában foglalja vagy mint amely kizárja köréből azon szolgáltatásokat, amelyek esetében a szolgáltató díjazása törvényi előírás alapján nem kötelező, és amellyel kapcsolatban fontos, hogy odaítélése esetén […] megállapítása eseti vizsgálaton alapul, […] összege minden esetben a szolgáltatás igénybevevőjének vagyoni helyzetétől függ, valamint […] vagy átalánydíj formájában, vagy a szolgáltatás igénybevevője bevételének hányadában, vagy a nyújtott szolgáltatásokhoz függvényében határozzák meg?

5) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szereplő »szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások« fogalmát, mint amely magában foglalja, vagy mint amely kizárja köréből azon szolgáltatásokat, amelyeket a nagykorúak védelme érdekében törvény által bevezetett és független igazságügyi hatóság felügyelete alatt álló rendszer keretében nyújtanak?

6) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szereplő »szociális jellegűnek elismert intézmények« fogalmát az intézmény szociális jellege elismerésének céljából, hogy az bizonyos követelményeket támaszt a szolgáltató működési formájával kapcsolatban, illetve abban a tekintetben, hogy a szolgáltató tevékenysége jótékony célú vagy nyereségszerzésre irányul-e, vagy hogy általánosságban egyéb követelményeket, illetve feltételeket támaszt a 132. cikk (1) bekezdésének g) pontjában foglalt adómentesség alkalmazásával kapcsolatban, vagy pedig önmagában a »szociális gondozással és szociális biztonsággal […] összefüggő« szolgáltatások nyújtása elegendő ahhoz, hogy a szóban forgó intézmény szociális jellegűnek minősüljön?

7) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szereplő, »az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények« fogalmát, hogy az az elismerés folyamatát előre lefektetett kritériumok szerinti külön eljáráshoz köti, vagy az elismerés eseti alapon – adott esetben igazságügyi hatóság által – *ad hoc* jelleggel is történhet?

8) A bizalomvédelem elve [a Bíróság] ítélkezési gyakorlatában elfogadott értelmezés szerint lehetővé teszi-e a héa beszedéséért felelős hatóság számára, hogy valamely adóalanytól héa fizetését követelje olyan gazdasági ügyletekkel összefüggésben, amelyek az adóhatóság adómegállapító határozatának időpontját megelőzően jöttek létre, miközben korábban ugyanezen hatóság hosszú időn keresztül elfogadta az említett adóalany héabevallását úgy, hogy az ugyanilyen jellegű gazdasági ügyleteket nem az adóköteles tevékenységek között tüntette fel? Vonatkoznak-e bizonyos feltételek a héabeszedésért felelős hatóságot megillető ilyen jogosultságra?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első négy kérdésről

30 Első négy kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységnek minősülnek az olyan, cselekvőképtelen nagykorú személyek részére nyújtott szolgáltatások, amelyek célja, hogy ez utóbbiaknak védelmet nyújtsanak a polgári jogi ügyletek kapcsán, és amelyeknek a teljesítését a törvény értelmében valamely igazságügyi hatóság bízza a szolgáltatóra, továbbá amelyek díját ugyanezen hatóság esetenként mérlegelve, átalányjelleggel állapítja meg, figyelembe véve különösen a cselekvőképtelen személy pénzügyi helyzetét, és az utóbbi rászorultsága esetén e díj az államot terhelheti.

31 Emlékeztetni kell arra, hogy bár a héairányelv a héa alkalmazási körét nagyon tágan határozza meg, ezen adó hatálya csak a gazdasági jellegű tevékenységekre terjed ki (2020. december 17-i WEG Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy valamely tevékenység csak akkor minősíthető a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységnek, ha megfelel az ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében említett ügyletek valamelyikének (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 21. pont).

33 A héairányelv adóköteles ügyletekre vonatkozó 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá tartozik többek között az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás. Ezenfelül a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében „adóalany" mindenki, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 21. pont).

34 Így először is meg kell határozni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a kérdést előterjesztő bíróság által a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősített tevékenységeket ellenérték fejében teljesítik-e, amint azt e rendelkezés megköveteli.

35 Jóllehet végső soron a kérdést előterjesztő bíróság feladata e vizsgálat elvégzése, a Bíróság feladata, hogy az uniós jog értelmezéséhez minden olyan információt megadjon, amely hasznos lehet az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához (lásd ebben az értelemben: 2020. december 17-i Franck ítélet, C-801/19, EU:C:2020:1049, 27. pont).

36 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ügylet ellenérték fejében teljesítettként való minősítésének a lehetősége kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2015. október 29-i Saudaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. pont).

37 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatokból kitűnik, hogy EQ ténylegesen kifizetéseket kapott a rábízott ügyviteli és képviseleti megbízások teljesítése keretében.

38 E bíróság azonban először is megállapítja, hogy az említett szolgáltatások teljesítésével nem azok igénybevevői, hanem az illetékes hatóság bízta meg EQ-t olyan szabályozás alapján, amelynek célja a cselekvőképtelen nagykorú személyek védelme a polgári jogi ügyletek keretében.

39 A Bíróság már megállapította, hogy az a tény, hogy az érintett tevékenység abban áll, hogy törvényben átruházott és törvényben szabályozott közhasznú feladatokat látnak el, nem releváns annak értékelésekor, hogy e tevékenység az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások körébe tartozik-e (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 42. pont). A héairányelv 25. cikkének c) pontja ugyanis kifejezetten előírja, hogy szolgáltatásnyújtás lehet valamely szolgáltatás hatóság által vagy nevében vagy törvény előírása alapján való teljesítése.

40 Ami másodszor ebben az összefüggésben annak a körülménynek a relevanciáját illeti, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások igénybevevőinek rászorultsága esetén e szolgáltatások díjazását az államot terhelheti, emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy valamely szolgáltatásnyújtást a héairányelv értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében" teljesítettnek lehessen tekinteni, nem szükséges, hogy e szolgáltatásnyújtás ellenértékét közvetlenül annak igénybevevőjétől kapják, amint az ezen irányelv 73. cikkéből is következik, hanem azt harmadik személytől is lehet kapni (lásd ebben az értelemben: 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet, C-151/13, EU:C:2014:185, 34. pont).

41 Harmadszor, ami azokat a részletszabályokat illeti, amelyek szerint az EQ által nyújtottakhoz hasonló szolgáltatásokért járó díjazást meghatározzák, a kérdést előterjesztő bíróság által adott magyarázatokból, valamint az EQ és a luxemburgi kormány által a Bíróság által e tárgyban feltett kérdések alapján benyújtott írásbeli válaszokból – amelyek megalapozottságát a kérdést előterjesztő bíróságnak kell ellenőriznie – az következik, hogy e díjazást az illetékes hatóság – a szolgáltató kérésére, akinek rendszeresen be kell számolnia tevékenységéről e hatóság előtt – az adott esettől függően állapítja meg, figyelembe véve a cselekvőképtelen személy pénzügyi helyzetét. Ezenkívül ezekből kitűnik, hogy az általában egy havi átalányösszegből áll a cselekvőképtelen személy ügyeinek

vitele címén, és adott esetben a kiegészítő szolgáltatások címén fizetendő összegből, amelyet főszabály szerint óradíjban állapítanak meg, míg az így nyújtott díjazás nem feltétlenül felel meg minden esetben a nyújtott szolgáltatás valós értékének.

42 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy az a tény, hogy az érintett szolgáltatásokért átalány formájában kell fizetni, nem befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot (lásd ebben az értelemben: 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet, C-151/13, EU:C:2014:185, 37. pont).

43 Másrészt az a tény, hogy valamely gazdasági ügyletet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen pedig a rendes piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítettek, nem releváns az ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítés szempontjából, mivel az ilyen körülmény nem befolyásolja a teljesített vagy teljesítendő szolgáltatások és a kapott vagy behajtandó ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét előzetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ezenkívül a díjazás imént leírt megállapítása, amelyre annak mentén kerül sor, hogy a szóban forgó szolgáltató miként végzi tevékenységét és nyújtja be a vonatkozó elszámolásokat az illetékes igazságügyi hatóságnak, egyáltalán nem akadálya annak, hogy az így meghatározott összeget a jelen ítélet előző pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően előre meghatározott szempontok alapján rögzítettnek tekintsék, amennyiben e meghatározás módja előre látható, és olyan jellegű, hogy biztosítja, hogy e szolgáltató főszabály szerint ellenszolgáltatást kap e szolgáltatásokért.

45 A fentiekre tekintettel tehát nem tűnik úgy, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott körülmények alapján kétségbe vonható, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokat a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében ellenszolgáltatás fejében nyújtották.

46 Ennek megállapítását követően másodszor szükséges, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtások a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenység" fogalma alá tartozzanak.

47 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése a „gazdasági tevékenység" fogalmát akként határozza meg, mint amely magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy e fogalommeghatározás nyilvánvalóvá teszi a „gazdasági tevékenység" fogalmának tág és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől. Így valamely tevékenység általában akkor minősül gazdasági tevékenységnek, ha tartós jellegű, és a tevékenység gyakorlója ellenérték fejében végzi azt (2020. december 17-i WEG Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy annak megállapítása érdekében, hogy valamely szolgáltatásnyújtást akként ellenérték fejében végezték-e, hogy e tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül, a teljesítési feltételeinek összességét kell vizsgálni (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 29. pont).

49 E tekintetben releváns tényező lehet, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság jelezte, hogy az ellentételezés mértékét olyan kritériumok alapján határozzák-e meg, amelyek biztosítják, hogy az ellentételezés elegendő a szolgáltató működési költségeinek fedezésére (lásd ebben az értelemben: 2018. február 22-i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet, C-182/17, EU:C:2018:91, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), ugyanúgy, ahogyan általánosabban a

bevételek és egyéb tényezők, mint például az ügyfélkör nagysága is (lásd ebben az értelemben: 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 31. pont).

50 A kérdést előterjesztő bíróság által megállapított tényállási elemekre tekintettel úgy tűnik, hogy az EQ által végzett tevékenység állandó jellegű. Ezenkívül, amint az a jelen ítélet 45. pontjából következik, szintén elfogadottnak tűnik, hogy EQ a tevékenységét díjazás ellenében végzi. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor kifejti, hogy e tekintetben kétségét fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy az e szolgáltató által nyújtott szolgáltatásokat nem feltétlenül díjazzák minden körülmények között oly módon, hogy biztosítsák az e szolgáltató részéről felmerült működési költségek fedezését.

51 Márpedig az a körülmény, hogy nem minden egyes, egyedileg figyelembe vett szolgáltatásnyújtás részesül az annak érdekében felmerült költségeknek megfelelő díjazásban, nem elegendő annak bizonyításához, hogy a tevékenység egésze nem részesül díjazásban a szolgáltató működési költségeinek fedezését garantáló feltételek alapján.

52 A jelen esetben, és a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel úgy tűnik, hogy az alapügy különbözik a 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. pont), valamint a 2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet (C-520/14, EU:C:2016:334, 33. pont) alapjául szolgáló ügyektől, amelyekben megállapították, hogy nem áll fenn gazdasági tevékenység, mivel többek között az érintett szolgáltatások igénybevevői által fizetett hozzájárulások csak a szolgáltató részéről felmerült működési költségek összességének csak aránylag kisebb része fedezésére szolgáltak.

53 Az alapügyben ugyanis semmi nem utal arra, hogy az EQ által a tevékenységéből származó bevételek szintje nem lenne elegendő működési költségeihez képest. Egyébiránt az érintett tevékenység eredményei önmagukban nem lehetnek meghatározóak a tervezett tevékenység gazdasági jellegének a jelen ítélet 48. pontjában említett elemzése szempontjából, mivel ezen elemzést azon feltételek összességének figyelembevételével kell elvégezni, amelyek között e tevékenység megvalósul (lásd analógia útján: 1996. szeptember 26-i Enkler-ítélet, C-230/94, EU:C:1996:352, 29. pont).

54 Következésképpen – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartása mellett – nem tűnik úgy, hogy az EQ által végzett tevékenység nem bír gazdasági jelleggel.

55 A fentiekre tekintettel az első négy kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységnek minősülnek az olyan, cselekvőképtelen nagykorú személyek részére nyújtott szolgáltatások, amelyek célja, hogy ez utóbbiaknak védelmet nyújtsanak a polgári jogi ügyletek kapcsán, és amelyeknek a teljesítését a törvény értelmében valamely igazságügyi hatóság bízza a szolgáltatóra, továbbá amelyek díját ugyanezen hatóság esetenként mérlegelve, átalányjelleggel állapítja meg, figyelembe véve különösen a cselekvőképtelen személy pénzügyi helyzetét, és az utóbbi rászorultsága esetén e díj az államot terhelheti, amennyiben e szolgáltatásokat ellenérték fejében nyújtják, a szolgáltató abból állandó jellegű bevételekre tesz szert, és összességében e tevékenység díjazásának szintje olyan feltételek mentén kerül meghatározásra, amelyek az e szolgáltató részéről felmerült működési költségek fedezésének biztosítására irányulnak.

Az ötödik, hatodik és hetedik kérdésről

56 Ötödik, hatodik és hetedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egyrészt „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásoknak” minősülnek az olyan, cselekvőképtelen nagykorú személyek részére nyújtott

szolgáltatások, amelyek célja, hogy ez utóbbiaknak védelmet nyújtsanak a polgári jogi ügyletek kapcsán, és másrészt az ilyen szolgáltatásokat nyújtó ügyvéd az általa működtetett vállalkozás keretében a héairányelv értelmében vett szociális jellegű intézménynek minősíthető.

57 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 132. cikkében szereplő adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit, és meg kell felelnie az említett mentességek által követett céloknak. Így a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az említett 132. cikkben említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (2015. március 12-i „go fair" Zeitarbeit ítélet, C-594/13, EU:C:2015:164, 17. pont).

58 Amint az a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövegéből következik, az e rendelkezésben előírt adómentesség azon szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre alkalmazandó, amelyek egyrészről szorosan összefüggenek a „szociális gondozással és szociális biztonsággal", másrészről pedig azokat „közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények" nyújtják.

59 Ami, elsőként, azon feltételt illeti, amely szerint a szolgáltatásnyújtásoknak szorosan össze kell függeniük a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, e feltételt a héairányelv 134. cikke a) pontjára figyelemmel kell értelmezni, amely mindenesetre megköveteli, hogy az érintett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások elengedhetetlenek legyenek a szociális gondozással és szociális biztonsággal kapcsolatos ügyletek teljesítéséhez (2020. október 8-i Finanzamt D ítélet, C-657/19, EU:C:2020:81, 31. pont).

60 A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó ellátásokat a luxemburgi jogban előírt különböző szabályozások alapján nyújtják, amelyek célja, hogy a cselekvőképtelen nagykorú személyeknek védelmet nyújtsanak a polgári jogi ügyletek kapcsán, amely cselekvőképtelenség a mentális képességnek fogyatékosság, betegség vagy öregedés következtében való megváltozása esetén állapítható meg. E szabályoknak megfelelően a hatáskörrel rendelkező bíróság harmadik személynek ad ügyviteli, és adott esetben képviseleti megbízásokat a cselekvőképtelen személy polgári jogi ügyletei és vagyonának kezelése tekintetében. E célból többek között a cselekvőképtelen személy családtagjait, a szociális gondozókat, nonprofit egyesületeket vagy ügyvédeket is meg lehet bízni.

61 Konkrétabban, az EQ és a luxemburgi kormány által a Bíróság által e tekintetben feltett kérdésekre adott írásbeli válaszokból kitűnik, hogy amennyiben ily módon ügyvédet bíznak meg, az ilyen ügyvédnek általában több szolgáltatást kell nyújtania a cselekvőképtelen személy javára, amint azt a főtanácsnok indítványának 52–57. pontja ismerteti, amelyek egyszerre foglalnak magukban a polgári jogi ügyletekkel kapcsolatos, valamint a cselekvőképtelen személy vagyonának napi kezelésére vonatkozó, illetve jogi jelleget öltő szolgáltatásokat.

62 Noha a héairányelv nem tartalmazza a többek között 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában használt „szociális gondozás és szociális biztonság" fogalmának meghatározását, a Bíróság már megállapította, hogy főszabály szerint az e rendelkezés értelmében vett szociális gondozáshoz és szociális biztonsághoz szorosan kapcsolódnak a fizikai vagy gazdasági függőségben lévő személyek részére ambuláns gondozó szolgálatok által nyújtott gyógyellátási és háztartási szolgáltatások (lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 10-i Kügler-ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 44. pont).

63 Ugyanígy ilyen szolgáltatásnak kell tekinteni a mentális függőségi helyzetben lévő személyeknek nyújtott és a polgári jogi ügyletek keretében őket védő szolgáltatásokat is, amennyiben e személyek maguk nem tudnak azokról gondoskodni anélkül, hogy veszélyeztetnék saját pénzügyi vagy egyéb érdekeiket, mivel éppen ez a kockázat indokolta a cselekvőképtelenségük megállapítását.

64 Ugyanis, amint arra a főtanácsnok az indítványának 63. és 64. pontjában lényegében szintén rámutatott, mivel az ilyen szolgáltatások az ilyen kockázat kiküszöbölésére irányulnak, annak lehetővé tételével, hogy az említett személyek mindennapi életének konkrét tevékenységeit, beleértve a pénzügyi jellegű tevékenységeket is, a kellő gondossággal kezeljék, e szolgáltatások elengedhetetlenek az olyan cselekményektől való védelmük érdekében, amelyek károsak lehetnek számukra, akár veszélyeztetve tisztességes megélhetésüket is.

65 Következésképpen a cselekvőképtelen nagykorú személyek javára végzett és a polgári jogi ügyletek keretében való védelmükre irányuló szolgáltatások a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett, „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások” fogalma alá tartoznak.

66 Ezzel szemben, abban az esetben, ha az ilyen szolgáltatásokat olyan szolgáltató nyújtja, aki a jelen ítélet 60. pontjában említett megbízások keretében általánosabb segítségnyújtási vagy jogi, pénzügyi vagy egyéb tevékenységeket is végez, mint amilyenek az ügyvédek, a pénzügyi tanácsadók vagy az ingatlanügynökök sajátos szakértelméhez kapcsolódnak, pontosítani kell, hogy az ezen utóbbi tevékenységek keretében nyújtott szolgáltatások főszabály szerint nem tartoznak az 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja által előírt adómentesség hatálya alá akkor sem, ha azokat valamely cselekvőképtelen személy részére nyújtott gondozás keretében teljesítik. Tekintettel ugyanis arra, hogy e mentesség megszorítóan értelmezendő, az ilyen ügyletek nem tekinthetők a szociális gondozáshoz elengedhetetlennek és szorosan kapcsolódónak.

67 E megállapítás egyébként az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásából is következik, amely elv különös kifejeződését képezi a héairányelv 134. cikkének b) pontja, és amellyel ellentétes az, hogy a hasonló, tehát egymással versenyző szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezeljék (lásd ebben az értelemben: 2017. május 4-i Brockenhurst College ítélet, C-699/15, EU:C:2017:344, 35. pont). Ez az elv sérülne, ha az olyan védelmi feladatokkal megbízott szolgáltatók, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem csupán a cselekvőképtelen személyek védelmével járó ügyleteket, hanem az ilyen megbízásokon kívül végzettekhez hasonló ügyleteket is végeznek, mivel ez utóbbi tevékenységek kizárólag azon okból lennének héamentesek, hogy azokat ilyen megbízások teljesítése keretében végzik.

68 Másodszor, ami azt a feltételt illeti, amely szerint ahhoz, hogy a szolgáltatásokat közintézménynek vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézménynek kelljen teljesítenie, nem vitatott, hogy EQ, a luxemburgi ügyvédi kamarába bejegyzett ügyvéd, nem tartozik a „közjogi intézmény” fogalmába, így csak akkor részesülhet az érintett adómentességben, ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti „egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény” fogalma alá tartozónak lehet tekinteni.

69 A hatodik irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja nem határozza meg azokat a feltételeket és eljárásokat, amelyek a nem közintézménynek minősülő intézmények szociális jellegűként való elismerésére vonatkoznak. Főszabály szerint tehát az egyes tagállamok nemzeti jogának kell megállapítania azon szabályokat, amelyek alapján az említett intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek, mivel e tekintetben a tagállamok rendelkeznek mérlegelési jogkörrel (lásd ebben az értelemben: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 32. és 34. pont).

70 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények szociális jellegének az elismerése során a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett több körülményt is figyelembe vegyenek. Ezek

között szerepelhet különös – nemzeti vagy regionális, jogszabályi vagy közigazgatási jellegű, adójogi vagy szociális biztonsági – rendelkezések megléte, az érintett adóalany tevékenységeinek közérdekű jellege, az a tény, hogy az azonos tevékenységet végző más adóalanyok már hasonló elismerést élveznek, valamint az a körülmény, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeit adott esetben nagyrészt betegbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik, különösen amikor a magánjogi gazdasági szereplők szerződéses jogviszonyban állnak e szervezetekkel (2020. október 8-i Finanzamt D ítélet, C-657/19, EU:C:2020:811, 44. pont).

71 Az adóalany csak akkor hivatkozhat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentességre az olyan nemzeti szabályozás vitatása érdekében, amely összeegyeztethetetlen e rendelkezéssel, ha a tagállam nem tartotta tiszteletben mérlegelési jogkörének korlátait. Ilyen esetben a nemzeti bíróság feladata, hogy a releváns körülmények összességének figyelembevételével megállapítsa, hogy az adóalany az e rendelkezés értelmében vett szociális jellegűnek elismert intézménynek kell-e tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 28. és 32. pont), amint azt a főtanácsnok is kifejtette indítványának 114–119. pontjában.

72 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseire tekintettel először is hangsúlyozni kell, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség alkalmazása nemcsak az érintett szolgáltatásnyújtások szociális jellegére vonatkozó feltételtől függ, hanem ezenkívül a szociális jellegűnek elismert intézmények által nyújtott szolgáltatásokra korlátozódik, amint arra a jelen ítélet 58. pontja emlékeztet. Márpedig e kettős követelmény előírásával összeegyeztethetetlen lenne annak lehetővé tétele a tagállamok számára, hogy a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat szociális jellegű intézménynek minősítsék pusztán azon tény alapján, hogy e jogalanyok szociális jellegű szolgáltatásokat is nyújtanak (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-i Ordre des barreaux francophones et germanophone és társai ítélet, C-543/14, EU:C:2016:605, 61. és 63. pont).

73 Másodszor az a tény, hogy a szóban forgó szolgáltató természetes személy, és tevékenysége révén haszonszerzési célt követ, nem akadályozza a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében véve szociális jellegűnek való elismerését. A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy a „szociális jellegűnek elismert intézmények” fogalma főszabály szerint elég tág ahhoz, hogy magában foglalja a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat is, ideértve a vállalkozást működtető természetes személyeket is, amennyiben ez utóbbiak is sajátos szerepet betöltő elkülönült jogalanyoknak minősülnek (lásd ebben az értelemben: 1999. szeptember 7-i Gregg-ítélet, C-216/97, EU:C:1999:390, 17. és 18. pont; 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-492/08, EU:C:2010:348, 36. és 37. pont; 2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 57. pont).

74 Egyébiránt a Bíróság rendelkezésére bocsátott információkból nem következik, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség élt volna a héairányelv 133. cikke első bekezdésének a) pontjában előírt azon lehetőséggel, hogy megtagadják többek között az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség megadását az olyan intézményektől, amelyek rendszeres nyereség elérésére törekednek, így e tagállam nem hivatkozhat az esetleges ilyen törekvésre az ezen adómentesség biztosítására törekvő adóalannyal szemben.

75 Ugyanis az adómentességre vonatkozó szabály ilyen korlátozása csak esetleges jellegű, és az e célból szükséges intézkedések meghozatalát elmulasztó tagállam nem hivatkozhat saját mulasztására annak érdekében, hogy megtagadja az adóalanytól az olyan adómentesség igénybevételét, amelyre az a héairányelv alapján jogosan tarthat igényt (lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 10-i Kügler -ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 60. pont). Az említett korlátozás ebben az esetben történő alkalmazása ezenkívül sértheti az adósemlegesség elvét, amely eltérő bánásmódot eredményez az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában említett szolgáltatások tekintetében aszerint, hogy az azokat nyújtó jogalanyok nyereségorientáltak-e, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 2005. május 26-iKingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 42. pont).

76 Harmadszor, habár valamely szolgáltatónak a szociális jellegű intézményként való elismerése szempontjából a szolgáltató által választott működési forma releváns, mivel az nem lehet összeegyeztethetetlen a „szociális jellegű intézménynek" való minősüléssel, a tagállamok nem tagadhatják meg az ilyen elismerést az adott ügy konkrét körülményeinek pontos vizsgálata nélkül, annak ellenőrzése érdekében, hogy azok alkalmasak-e az e szolgáltató által működtetett vállalkozás szociális jellegének bizonyítására, ily módon, ha a szociális jelleg bizonyítást nyer, és amennyiben e szolgáltató a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásokat teljesít, ez utóbbiak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak.

77 Konkrétan azon körülményt illetően, amely szerint a jelen ügyben az érintett szolgáltatásokat ügyvédi kamarai tagsággal rendelkező ügyvéd nyújtotta, meg kell állapítani, hogy a Bíróság kétségkívül úgy ítélte meg, hogy az ügyvédeknek és a fellebbviteli bíróságok előtt eljáró jogi képviselőknek a szakmai kategóriája, tekintettel e jogalanyok általánosan követett célkitűzéseire és szociális elköteleződésük eseti jellegére, nem tekinthető szociális jellegűnek (2016. július 28-i Ordre des barreaux francophones et germanophone és társai ítélet, C-62/14, EU:C:2016:605, 62. pont).

78 Mindazonáltal ebből az ítélkezési gyakorlatból nem következik, hogy a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő ügyleteket teljesítő adóalany minden körülmények között és *a priori* kizárható lenne annak lehetőségéből, hogy szociális jellegű intézménynek minősüljön, pusztán azért, mert a jelen ítélet előző pontjában meghatározott szakmai kategóriába tartozik, azon kérdés vizsgálata nélkül, hogy vállalkozását olyan feltételek mellett működteti-e, amelyek igazolják a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális jellegű intézményként történő elismerést. Az ilyen megközelítés ezenfelül ellentétes lenne az adósemlegesség elvével, amint arra lényegében a főtanácsnok is rámutatott indítványának 90. és 95. pontjában.

79 Ugyanis, még ha az ügyvédek szakmai kategóriája általánosságban nem is tekinthető szociális jellegűnek, nem kizárt, hogy egy konkrét esetben a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásokat nyújtó ügyvéd állandó társadalmi kötelezettségvállalást tanúsít, és a vállalkozása szociális jellegének megállapításakor figyelembe veendő szempontokra tekintettel csak annyiban különbözik más, ilyen szolgáltatásokat nyújtó természetes vagy jogi személyektől, hogy tagsággal rendelkezik az ügyvédi kamarában.

80 Ilyen esetben a szolgáltató ügyvédi minősége önmagában tisztán formális szempont, amely nem kérdőjelezheti meg vállalkozásának szociális jellegét.

81 Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az előtte folyamatban lévő jogvitát jellemző összes többi releváns körülményre tekintettel megvizsgálja azt a kérdést, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség túllépte-e mérlegelési jogkörének határait azáltal, hogy nem írta elő az alapügy felpereséhez hasonló helyzetben lévő szolgáltató számára annak lehetőségét, hogy vállalkozása keretében a szociális jellegű intézményként való elismeréssel rendelkezhessen. A kérdést előterjesztő bíróság csak akkor köteles maga biztosítani az alapügy tárgyát képező időszakra vonatkozóan az ilyen elismerést, ha e tagállam túllépte ezeket a korlátokat, adott esetben mellőzve a belső jog azon anyagi vagy eljárási rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek akadályát képezik ezen elismerésnek.

82 Mindemellett ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, meg kell jegyezni, hogy – az e bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett – úgy tűnik, hogy a Bírósághoz benyújtott iratokban szereplő néhány információ bizonyos jelentőséggel bír az annak megállapítására irányuló vizsgálat szempontjából, hogy az alapeljárás felperese ügyvédi minősége ellenére állandó szociális kötelezettségvállalást tett-e vállalkozásának az alapügyben szóban forgó időszakban történő működtetése keretében.

83 E tekintetben egyrészt figyelembe vehető az a körülmény, hogy az érdekelt tevékenységét – amelynek egy része mindenképpen szociális jellegűnek tűnik – olyan védelmi megbízások keretében végezte, amelyeket a luxemburgi jogban előírt különböző védelmi rendszerek értelmében olyan igazságügyi hatóság ruházott rá, amely egyébként annak végrehajtását is ellenőrzi. Az ilyen körülmény ugyanis nemcsak arra utal, hogy az érintett szolgáltató köteles ezen ügyleteket a luxemburgi jogban e tekintetben előírt különös jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően teljesíteni, hanem arra is, hogy arra csak azt követően kerülhet sor, hogy az illetékes igazságügyi hatóság kifejezett határozatot hoz az e szociális gondozás és szociális biztonság területére tartozó szolgáltatások nyújtásával megbízott személyek kijelöléséről.

84 Másrészt az a körülmény is releváns lehet, hogy az érintett ügyletek díjazását mindig ezen igazságügyi hatóság felügyelete mellett állapítják meg (lásd ebben az értelemben: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 38. pont), és e díjazást akár az állam is fizetheti az igénybevevő rászorultsága esetén.

85 Emlékeztetni kell arra is, hogy a Bíróság már kimondta, hogy az egyszemélyes vállalkozást vezető és a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentességre hivatkozó ápoló esetén a tagállam főszabály szerint – anélkül, hogy túllépné az ebben az összefüggésben számára biztosított mérlegelési jogkört – megkövetelheti, hogy az ilyen adóalany orvosi és gyógyszerészeti költségeit részben vagy egészben a törvényes szociális biztonsági és szociális gondozási szervek viseljék az esetek legalább kétharmadában, annak érdekében, hogy e szolgáltatót elismerjék szociális jellegűként (lásd analógia útján: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 10. és 35–37. pont).

86 Ehhez hasonlóan semmi sem zárja ki, hogy az érintett tagállam az ilyen elismerés megadását ahhoz a feltételhez kösse, hogy a szolgáltató e célból bizonyos eljárási cselekményeket tegyen, mivel az ilyen lépések lehetővé tehetik az érintett hatóságok számára az említett szolgáltató szociális jellegének ellenőrzését. Úgy tűnik azonban, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját átültető nemzeti rendelkezésben előírt mentességet illetően a luxemburgi jog nem ír elő ilyen lépéseket, aminek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

87 E feltételek alkalmazásának azonban tiszteletben kell tartania az adósemlegesség elvét. Így az alapeljárásban meg kell vizsgálni, hogy más adóalanyok, köztük a nonprofit egyesületek, az alapügy felperesének helyzetét jellemzőkhöz hasonló körülmények között már rendelkeznek-e hasonló elismeréssel, amely szempont tekintetében ez utóbbi és a luxemburgi kormány a Bíróság kérdéseire adott írásbeli válaszaiban eltérő álláspontot fejtett ki.

88 A fenti megfontolások összességére tekintettel az ötödik, hatodik és hetedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy egyrészt „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásoknak” minősülnek az olyan, cselekvőképtelen nagykorú személyek részére nyújtott szolgáltatások, amelyek célja, hogy ez utóbbiaknak védelmet nyújtsanak a polgári jogi ügyletek kapcsán, és másrészt nem kizárt, hogy az ilyen szolgáltatásokat nyújtó ügyvéd az általa működtetett vállalkozás keretében és a szóban forgó szolgáltatásokra korlátozva a héairányelv értelmében vett szociális jellegű intézménynek legyen minősíthető, amely elismerést csak akkor kell kötelezően valamely igazságügyi hatóság közbenjárásával megadni, ha az érintett tagállam ezen elismerés megtagadásával túllépett azon a mérlegelési jogkörön, amellyel ebben a tekintetben rendelkezik.

A nyolcadik kérdésről

89 Nyolcadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a bizalomvédelem elvével az, ha az adóhatóság bizonyos, múltbeli időszakra vonatkozó ügyleteket héa alá vet olyan helyzetben, amikor ezen adóhatóság több éven keresztül elfogadta az adóalany

héabevallásait, amelyekben nem szerepeltek az ugyanilyen jellegű ügyletek az adóköteles ügyletek között, és az adóalany számára lehetetlen a fizetendő héa beszedése azoktól, akik ezen ügyletek díját fizették.

90 Emlékeztetni kell arra, hogy a bizalomvédelem elve minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán (2020. március 5-i Idealmed III ítélet, C-211/18, EU:C:2020:168, 44. pont).

91 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a luxemburgi adóhatóság, miután elfogadta, hogy az EQ által teljesített ügyletek 2004 óta nem adóznak, ezt a gyakorlatot az EQ-val szemben a 2014. évtől teljesített ügyletek tekintetében az utólagos adómegállapításról szóló 2018. január 19-i határozatával módosította, és az ilyen jellegű ügyletek tekintetében a héa megfizetését követelte.

92 Márpedig az EQ által benyújtott héabevallásoknak a luxemburgi adóhatóság által akár több éven keresztül történő egyszerű elfogadása, amely nem tartalmazta az alapügyben szóban forgó ügyletekhez kapcsolódó összegeket, nem minősül az e hatóság által a héa ezen ügyletekre való alkalmazásának mellőzésére vonatkozóan nyújtott pontos biztosítéknak, ennélfogva nem kelthet jogos bizalmat ezen adóalanyban az érintett ügyletek adómentes jellegét illetően.

93 Egyébiránt, ami a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott azon esetet illeti, amikor a szolgáltatásnyújtó az általa fizetendő héa beszedése nélkül nyújtott szolgáltatásokat, és nem lenne képes az adóhatóság által utólag követelt héát azon személyektől igényelni, akik e szolgáltatásokat megfizették, meg kell állapítani, hogy amennyiben ez az eset konkretizálódik, úgy kell tekinteni, hogy a szolgáltató által e címen kapott díjazás már magában foglalta a fizetendő héát, oly módon, hogy a héa beszedése összeegyeztethető legyen a héa alapelvével, amely szerint a héarendszer kizárólag a végső fogyasztó terhelésére irányul (lásd ebben az értelemben: 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet, C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34., 42. és 43. pont).

94 E megfontolásokra tekintettel a nyolcadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a bizalomvédelem elvével nem ellentétes az, hogy az adóhatóság bizonyos, múltbeli időszakra vonatkozó ügyleteket héa alá vessen olyan helyzetben, amikor ezen adóhatóság több éven keresztül elfogadta az adóalany héabevallásait, amelyekben nem szerepeltek az ugyanilyen jellegű ügyletek az adóköteles ügyletek között, és amikor az adóalany számára lehetetlen a megfizetendő héát beszedni azoktól, akik ezen ügyletek díját fizették, mivel a már kifizetett díjakat úgy kell tekinteni, mint amelyek már tartalmazzák a héát.

A költségekről

95 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységnek minősülnek az olyan, cselekvőképtelen nagykorú személyek részére nyújtott szolgáltatások, amelyek célja, hogy ez utóbbiaknak védelmet nyújtsanak a polgári jogi ügyletek kapcsán, és amelyeknek a teljesítését a törvény értelmében valamely igazságügyi hatóság bízza a szolgáltatóra, továbbá amelyek díját ugyanezen hatóság esetenként mérlegelve, átalányjelleggel állapítja meg, figyelembe véve különösen a cselekvőképtelen személy pénzügyi helyzetét, és az utóbbi rászorultsága esetén e**

díj az államot terhelheti, amennyiben e szolgáltatásokat ellenérték fejében nyújtják, a szolgáltató abból állandó jellegű bevételekre tesz szert, és összességében e tevékenység díjazásának szintje olyan feltételek mentén kerül meghatározásra, amelyek az e szolgáltató részéről felmerült működési költségek fedezésének biztosítására irányulnak.

2) **A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy egyrészt „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásoknak" minősülnek az olyan, cselekvőképtelen nagykorú személyek részére nyújtott szolgáltatások, amelyek célja, hogy ez utóbbiaknak védelmet nyújtsanak a polgári jogi ügyletek kapcsán, és másrészt nem kizárt, hogy az ilyen szolgáltatásokat nyújtó ügyvéd az általa működtetett vállalkozás keretében és a szóban forgó szolgáltatásokra korlátozva a héairányelv értelmében vett szociális jellegű intézménynek legyen minősíthető, amely elismerést csak akkor kell kötelezően valamely igazságügyi hatóság közbenjárásával megadni, ha az érintett tagállam ezen elismerés megtagadásával túllépett azon a mérlegelési jogkörön, amellyel ebben a tekintetben rendelkezik.**

3) **A bizalomvédelem elvével nem ellentétes az, hogy az adóhatóság bizonyos, múltbeli időszakra vonatkozó ügyleteket hozzáadottérték-adó (héa) alá vessen olyan helyzetben, amikor ezen adóhatóság több éven keresztül elfogadta az adóalany héabevallásait, amelyekben nem szerepeltek az ugyanilyen jellegű ügyletek az adóköteles ügyletek között, és amikor az adóalany számára lehetetlen a megfizetendő héát beszedni azoktól, akik ezen ügyletek díját fizették, mivel a már kifizetett díjakat úgy kell tekinteni, mint amelyek már tartalmazzák a héát.**

Aláírások