GIOVANNI PITRUZZELLA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. január 14.[1]

**C-846/19. sz. ügy**

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

(a tribunal d'arrondissement [Luxembourg] [kerületi bíróság, Luxemburg] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – Hozzáadottérték-adó – A szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő gazdasági tevékenység és szolgáltatásnyújtás fogalma – A szociális jellegűnek elismert intézmények fogalma – A nagykorú személyek képviseleti meghatalmazása – Héakötelezettség"

1. A héakötelezettség hatálya alá tartozhatnak-e a cselekvőképtelen nagykorú személyek védelmét szolgáló rendszer keretében ügyvéd által nyújtott szolgáltatások?

2. Ez utóbbi szolgáltatások a „szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatásokkal" egyenértékűek-e?

3. A kamarai nyilvántartásba bejegyzett szakember elismerhető-e „szociális jellegű intézménynek", és ha igen, milyen korlátok között?

4. Ezek a fő kérdések képezik a jelen, az EQ és az Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (héaellenőrzési, bejegyzési és ingatlanügyi hivatal, Luxemburg, a továbbiakban: adóhatóság) közötti jogvita keretében benyújtott kérelem alapját.

5. A Bíróságnak lényegében a fent hivatkozott, a 2006/112/EK irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában foglalt fogalmak terjedelmét és a tagállamoknak az irányelvben előírtakhoz viszonyítottan kiegészítő jellegű feltételek bevezetésére vonatkozó mérlegelési mozgástere korlátait illetően kell választ adnia.

1 Eredeti nyelv: olasz.

2 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

## I. Jogi háttér

### *A. Az uniós jog*

6. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

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

7. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»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.”

8. A héairányelv 131. cikke kimondja:

„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.”

A héairányelv IX. címének 2. fejezete az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viseli. E fejezet a 132–134. cikket foglalja magában.

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

„g) 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”.

### *B. A luxemburgi jog*

10. A héáról szóló, 1979. február 12-i törvény (a továbbiakban: héatörvény) 4. cikke (1) bekezdésének az alapeljárás tényállásának megvalósulása idején hatályos szövege 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 […]”.

11. 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.”

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

„(1) A nagyhercegi rendeletben meghatározandó korlátok és feltételek mellett mentesek a hozzáadottérték-adó 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;

[…]”.

13. A módosított héatörvény 44. cikke (1) bekezdése végrehajtásának feltételeit az 1981. december 23-i nagyhercegi rendelet (a továbbiakban: nagyhercegi rendelet) határozta meg, amelynek 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.”

## II. A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14. EQ a luxemburgi ügyvédi kamarába bejegyzett ügyvéd, aki 1994-től 2004-ig elsősorban gondnokként és gyámként vállalt megbízásokat a cselekvőképtelen nagykorú személyek védelmét szolgáló rendszer keretében.

15. 2013-ig az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy e tevékenységek nem héakötelesek.

16. Az adóhatóság 2018. január 19-i, a 2014-es és a 2015-ös évre vonatkozó két adómegállapító határozatában ezen időponttól kezdődően e tevékenységeket a héa hatálya alá tartozónak minősítette, és EQ-tól a héa megfizetését követelte az ezen években a cselekvőképtelen nagykorú személyek képviseletével kapcsolatban folytatott tevékenységek tekintetében. Ezzel az adóhatóság úgy határozott, hogy az említett képviseleti tevékenységeket első alkalommal héakötelessé teszi.

17. 2018. június 4-i határozatával az adóhatóság elutasította az EQ által a két adómegállapító határozattal szemben benyújtott fellebbezést.

18. Ezt követően EQ a 2018. június 4-i határozat megsemmisítése iránt keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a luxemburgi tribunal d'arrondissement-hoz (Luxembourg) (kerületi bíróság, Luxemburg).

19. EQ úgy véli, hogy a szóban forgó szolgáltatások nem minősülnek a héakötelezettség hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységnek, mivel szociális funkciót töltenek be.

20. Álláspontja szerint e tevékenységek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját átültető nemzeti rendelkezés, vagyis a héatörvény 44. cikke (1) bekezdésének o) pontja értelmében héamentesek, amely elismeri a héamentességet az azon intézmények által nyújtott, a szociális biztonsággal és szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatások esetében, amelyeket a hatáskörrel rendelkező hatóságok szociális jelleggel rendelkező intézményként ismernek el.

21. EQ azt kifogásolja, hogy 2004 és 2013 között e tevékenységek nem tartoztak a héakötelezettség hatálya alá, így az, hogy e tevékenységeket a 2014-es és a 2015-ös évre vonatkozóan a héakötelezettség hatálya alá vonták, a bizalomvédelem elve megsértésének minősül.

22. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a luxemburgi jog a cselekvőképtelen nagykorú személyek védelmét szolgáló, különböző védelmi rendszerekről rendelkezik. E védelmi rendszerek alkalmazása azzal is járhat, hogy a gyámügyi bíró az alkalmazandó védelmi rendszerre vonatkozó határozat meghozataláig különleges képviselőt, valamint érdekösszeütközés esetén eseti képviselőt jelöl ki.

23. A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt arra keresi a választ, hogy a nagykorú személyek védelme területén ellenszolgáltatás fejében végzett védelmi tevékenység a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységnek minősül-e.

24. Ami a díjazás mértékét illeti, bár a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy nem releváns, hogy a gazdasági tevékenységet a szokásos piaci árnál alacsonyabb áron végzik, a díjazást előzetesen meg kell határozni, és annak fedeznie kell a szolgáltató működési kiadásait.[3] Ebben az esetben a hatáskörrel rendelkező bíróság esetről esetre, minden esetben a szolgáltatás igénybevevőjének vagyoni helyzete alapján állapítja meg a díjazást, ezért azt nem előzetesen határozzák meg, és az nem is biztosítja feltétlenül minden esetben a szolgáltatónál felmerült költségek fedezetét.

25. Emellett a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a cselekvőképtelen nagykorú személyek védelmére irányuló tevékenység a héamentesség hatálya alá tartozhat-e, és ily módon a fent említett tevékenység a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásnak és termékértékesítésnek" minősül-e, és az e tevékenységet folytató ügyvéd ugyanezen rendelkezés értelmében „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény" fogalmába tartozik-e. E tekintetben EQ egy olyan álláspontot képviseli, amely – a szolgáltatásnyújtó jogi státuszára tekintet nélkül – folytatott tevékenység jellegét veszi figyelembe, míg az adóhatóság úgy véli, hogy a jogi státuszt kell figyelembe venni, és anélkül, hogy azt kifejezetten kinyilvánítaná, ki kell zárni a nyereségszerzési céllal működő szolgáltatókat.

26. A kérdést előterjesztő bíróság emellett az érintett intézmény szociális jellege „elismerésének" fogalmával kapcsolatban is pontosítást kér. A héairányelv csupán „az érintett tagállam [általi]" elismerésre utal, és nem pontosítja sem az elismerés folyamatát, sem az annak lefolytatására jogosult szervet. A jelen ügy ténybeli körülményei többek között azt a kérdést is felvetik, hogy eljárhat-e ilyen hatóságként igazságügyi hatóság, és történhet-e az elismerés egyedi értékelés alapján.

27. Végezetül a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy alkalmazható-e a jelen ügyre a bizalomvédelem elve. Megjegyzi, hogy a héa nem a héafizetésre köteles személy, hanem a végső fogyasztó által fizetendő adó. Amennyiben, ahogy a jelen ügyben is, az adó beszedéséért felelős adóhatóság a szóban forgó ügyletek létrejöttét követően jelzi az adóalany felé, hogy korábbi

3 Lásd: 2018. február 22-i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet (C-182/17, EU:C:2018:91, 38. pont).

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. A jogalanynak tehát az állam által héa címén követelt összegeket a saját forrásaiból kell levonnia, ami sérti a héasemlegesség elvét.

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

„1) Úgy kell-e értelmezni a gazdasági tevékenységnek a 2006/112/EK irányelv 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--értelmezni a gazdasági tevékenységnek a 2006/112/EK irányelv 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 a) megállapítása eseti vizsgálaton alapul, és b) összege minden esetben a szolgáltatás igénybevevőjének vagyoni helyzetétől függ, valamint c) vagy átalánydíj formájában, vagy a szolgáltatás igénybevevője bevételének hányadában, vagy a nyújtott szolgáltatásokhoz függvényében határozzák meg?

5) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 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 az Európai Unió Bíróságának 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?"

## III. Jogi értékelés

29. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések lényegében annak meghatározására irányulnak, hogy az ügyvéd által cselekvőképtelen nagykorú személyek megbízottjaként, gondnokaként és gyámjaként folytatott tevékenységek a héa hatálya alá tartoznak-e, vagy mentesek az alól.

30. Ahogyan azt a Bizottság javasolja, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett nyolc kérdést három csoportra lehet felosztani:

A) az első négy kérdés tárgya a gazdasági tevékenység fogalma, különösen az, hogy az említett tevékenységek a gazdasági tevékenységnek a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjával összefüggésben értelmezett 9. cikke (1) bekezdése szerinti fogalmába tartoznak-e;

B) az ötödik, hatodik, hetedik kérdés a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség alkalmazási körére vonatkozik, különösen arra, hogy e tevékenységek mint „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások" mentesülnek-e az adó alól, és az e tevékenységet folytató ügyvéd ugyanezen rendelkezés értelmében „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény" fogalmába tartozik-e;

C) az előzetes döntéshozatalra előterjesztett utolsó kérdés annak tisztázására irányul, hogy a bizalomvédelem elve kizárja-e azt, hogy ezek a tevékenységek a héakötelezettség hatálya alá tartozzanak, ha az adóhatóság korábban hosszú időn keresztül elfogadta, hogy az ilyen tevékenységek héamentesek.

31. A jelen indítvány a Bíróság kérésének megfelelően az előzetes döntéshozatalra előterjesztett, a B) pont alatt felsorolt ötödik, hatodik és hetedik kérdésre összpontosít, amelyek a szociális gondozással és a szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások adómentességének terjedelmére vonatkoznak. Ezért a szolgáltatásoknak a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésében megjelölt kritériumok szerinti gazdasági jellege, amely jelleg az A) pontban csoportosított kérdések tárgya, adottnak tekinthető.

32. Előzetesen megjegyzem, hogy a vizsgált kérdésekre fordított figyelem túlmutat a jelen ügyön, mivel jelenleg a Bíróságnak egy másik hasonló keresetet kell elbírálnia, amelyet az osztrák Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) nyújtott be ugyanebben a tárgyban, és amely egyetlen előzetes döntéshozatalra előterjesztett, a B) csoportba tartozó kérdésekkel nagyrészt átfedésben lévő kérdést foglal magában. [4]

4 A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) által 2020. január 3-án benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem – B kontra Finanzamt Wien (C-1/20).

33. A C-1/20. sz. ügyben is ügyvéd a felperes, akit a bíróság gyakran bíz meg cselekvőképtelen nagykorú személyek képviseletével. Az adóhatóság úgy vélte, hogy az ügyvéd mint képviselő által végzett tevékenységekből származó bevétel a héafizetés hatálya alá tartozik. A felperes keresetet nyújtott be a Bundesfinanzgerichthez (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria), amely arra hivatkozással utasította el a fellebbezést, hogy az ügyvédek szakmai kategóriája nem tekinthető szociális jellegűnek elismert intézménynek.

34. Az osztrák bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemben ugyanakkor olyan tényezők sora szerepelnek, amelyek hasznosak lehetnek a jelen ügyben feltett kérdések megválaszolásának szempontjából is.

35. Közelebbről, a jelen indítvány szempontjából releváns az a körülmény, hogy „a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a német BGB 1896. §-a értelmében vett hivatásos gondnoknak a német jogban hasonló tevékenységével összefüggésben arra a következtetésre jutott, hogy e hivatásos gondnok hivatkozhat a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességre, kivéve, ha olyan szolgáltatásokról van szó, amelyek esetében például a gondnokként eljáró ügyvédnek díjat fizetnek a gondozás keretében végzett ügyvédi tevékenységért. A német jogalkotó ezen ítélkezési gyakorlat figyelembevételével írta elő a német Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) 4. §-a 16. pontjának k) alpontjában az e szolgáltatásokra vonatkozó, adómentességet biztosító külön rendelkezést.” [5]

36. A B) pont alatt felsorolt előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolásához emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja azt követeli meg, hogy két feltétel együttesen teljesüljön ahhoz, hogy alkalmazható legyen az e rendelkezésben előírt héamentesség: a szóban forgó szolgáltatásnyújtásnak szorosan össze kell függenie a „szociális gondozással és szociális biztonsággal”, másrészt pedig azt „közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények[nek]” kell nyújtani. [6]

37. Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a cselekvőképtelen nagykorú személy megbízottjaként, gondnokaként vagy gyámjaként eljáró ügyvéd által végzett tevékenységek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja által előírt héamentesség hatálya alá tartoznak-e, ezért e tevékenységek „szorosan összefüggenek-e a szociális gondozással és biztonsággal”, és az azokat végző ügyvéd „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézménynek” tekinthető-e.

38. Konkrétan azt kell megvizsgálni, hogy a luxemburgi kormány által javasolt azon értelmezés, amely szerint az említett tevékenységeket végző ügyvédet ki kell zárni a héamentesség hatálya alól, összeegyeztethető-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szó szerinti, rendszertani és teleologikus értelmezésével, [7] és – másrészt – a tagállamok rendelkeznek-e mérlegelési mozgástérrel arra vonatkozóan, hogy jogértelmezés útján ilyen kizárást vezessenek be.

39. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint „a héairányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni” [8], mivel a szóban forgó mentességek eltérést jelentenek attól az általános elvtől, amelynek értelmében a héát minden olyan szolgáltatás után be kell szedni, amelyet valamely adóalany visszterhesen nyújt.

5 C-1/20, előzetes döntéshozatal iránti kérelem, 41. pont. A Bíróság kérdéseire adott írásbeli válaszaiban, különösen a 3. sz. kérdésre adott írásbeli válaszában EQ arra hivatkozik, hogy Belgiumban a cselekvőképtelen nagykorú személyek ideiglenes gyámjaként kinevezett ügyvédek nem tartoznak a héakötelezettség hatálya alá az e tevékenységük után járó díjazásuk tekintetében, míg az ügyvédként nyújtott egyéb szolgáltatásaik tekintetében annak hatálya alá tartoznak.

6 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 30. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 21. pont); 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 34. pont).

7 Lásd: 2017. szeptember 21-i DNB Banka ítélet (C-326/15, EU:C:2017:719, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

8 Lásd legutóbb: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. pont).

40. A tagállam által az irányelv átültetésének időpontjában alkalmazott ilyen megszorító értelmezés mindazonáltal nem érhet el addig a pontig, hogy annyira megnehezítse a mentességek szabályozásának átültetését, hogy azok ne tudják kifejteni joghatásaikat.

41. Következésképpen a rendelkezés céljára kell utalni.

42. A héairányelv célja, hogy összehangolja a nemzeti jogszabályokat egy közös hozzáadottértékadó-rendszer, tehát egy egységes adóalap megállapítása céljából.

43. Ennélfogva a héairányelvben foglalt kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. Vagyis el kell kerülni, hogy az említett 132. cikkben szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon értelmezzék, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. [9]

44. A mentesség ugyanis azzal, hogy a héa tekintetében kedvezőbb bánásmódot biztosít a szociális szektorban megvalósított bizonyos közérdekű szolgáltatások nyújtásának, a költségek csökkentését, és azt célozza, hogy e szolgáltatások könnyebben hozzáférhetőek legyenek azon magánszemélyek számára, akik azokat igénybe vehetik. [10]

45. Az ügy irataiból – legalábbis az alapeljárás felperesének érveléséből – az következik, hogy a luxemburgi igazságügyi minisztérium is azt az álláspontot képviseli, hogy a társadalmat terhelő költségek további súlyosításának elkerülése érdekében a szociális szolgáltatások mentesek a héa alól, még ha azokat ügyvédek nyújtják is. [11]

### *a) Azon feltételről, amely szerint a szolgáltatásnyújtásnak „szorosan össze kell függenie a szociális gondozással és a szociális biztonsággal”*

46. A „szoros összefüggés” fogalma tehát a gondozás logikája szerint, amely azt céljai okán jellemzi, nem követel meg különösen szigorú értelmezést, már csak azon tény okán sem, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség további feltétele, hogy az érintett szolgáltatások az ugyanezen irányelv 134. cikkének a) pontja értelmében véve „elengedhetetlenek” legyenek a szociális gondozással és biztonsággal összefüggő tevékenységekhez. [12]

47. Jóllehet a héairányelv nem határozza meg a „szociális gondozás és biztonság” fogalmát, a Bíróság ítélkezési gyakorlata több alkalommal elismerte az ápolásra szoruló nagykorú személyek ápolásához, gondozásához és védelméhez kapcsolódó bizonyos tevékenységek szociális jellegét.

9 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 22. pont). Ebben az értelemben, továbbra is ugyanezen rendelkezés értelmezésére hivatkozással lásd: 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság megerősíti, hogy bár szigorú értelmezésre van szükség, ez nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat, vagy hogy a szóban forgó mentességeket a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná tegye.

10 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 29. pont); 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 41. pont); 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 30. pont).

11 Lásd az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 3. oldalán az alapeljárás felperese álláspontjának leírásában.

12 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 31. pont).

48. A Kügler ítéletben [13] a Bíróság megerősítette, hogy a fizikai vagy anyagi függésben lévő személyek részére ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgáltatók általános egészségügyi, valamint otthoni gondoskodást nyújtó szolgáltatásai a hatodik irányelv [14] 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében véve szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásoknak minősülnek.

49. Hasonlóképpen, a Zimmerman ítéletben [15] a felek nem vitatták, hogy az ápoló által nyújtott ambuláns ellátások olyannak tekinthetők, mint amelyek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében a „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg[nek]".

50. Azt is meg kell állapítani, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövege az idősotthonok szolgáltatásait kifejezetten azon szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések között említi, amelyek szorosan összefüggnek a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, és amelyek emiatt az e rendelkezésben előírt mentességben részesülnek. E körülményt emelte ki a Bíróság a Les Jardins de Jouvence ítéletében is. [16]

51. Az ügy irataiból kitűnik, hogy a törvényes képviselő kinevezéséhez az szükséges, hogy a nagykorú személy ne legyen képes saját érdekében önállóan eljárni, mivel mentális betegségben, mentális vagy öregkorral összefüggő, illetve más testi fogyatékosságban szenved.

52. A törvényes képviselő által végzett tevékenység szociális jellegének, tehát a szociális gondozással való szoros összefüggésének értékelése céljából mindenekelőtt e tevékenységek konkrét tartalmát kell figyelembe venni. E célból különösen hasznosak a Bíróság e tárgyban feltett kérdésére a felek által adott írásbeli válaszok.

53. Az alapeljárás felperesének véleménye szerint a cselekvőképtelen nagykorú személy megbízottjának, gyámjának vagy gondnokának kinevezett ügyvédek által végzett tevékenységek többsége a következőkből áll: 1) a gondozott személyek otthonukban való meglátogatása jólétük biztosítása és szükségleteik megismerése céljából; 2) a családdal, a szociális munkásokkal és az ellátást nyújtó személyzettel való kapcsolattartás; 3) a lakóhely kiválasztása; 4) nyugdíjak és szociális támogatások kérelmezése; 5) az otthoni ellátások igénylése; 6) a számlák befizetése, az orvosi költségek megtérítttetése, a jövedelmek bevallása, a napi kiadások fedezésére szolgáló pénz átadása.

54. Előfordulhat, hogy a képviselő jogi jellegű szolgáltatásokat is nyújt, de ezek a tevékenységek nem kizárólag ügyvédek számára vannak fenntartva: a bérleti szerződés megtárgyalása, aláírása vagy felmondása, az ingó vagy ingatlan vagyon értékesítése, a nagykorú személy támogatása vagy képviselete a hagyatéki eljárás során. A luxemburgi nemzeti jog szerint ugyanis a szolgáltatás igénybevevőjének közeli hozzátartozói, illetve a mentális vagy fizikai fogyatékossággal élő személyek védelméért felelős intézmények is kinevezhetők megbízottnak, gyámnak vagy gondnoknak.

55. Végezetül, ezek a megbízások olyan szolgáltatásokat is magukban foglalhatnak, amelyek az ügyvédek kizárólagos hatáskörébe tartoznak, például a cselekvőképtelen személy képviselete jogvitákban, de a szolgáltatások e típusa kisebb számban fordul elő.

13 Lásd: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 61. pont).

14 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv). A héairányelv 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett.

15 Lásd: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 24. pont).

16 Lásd: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 42. pont).

56. A luxemburgi kormány erre a kérdésre azt a választ adta, hogy a luxemburgi ügyvédi kamara által összegyűjtött információk szerint az ügyvédi tevékenység ebben az ágazatban sokrétű, és nem kizárólag a napi képviseletből áll, hanem „az ügyvédi tevékenység egy része »szociális jellegűnek« minősíthető: a szociális munkásokkal, az orvosokkal, a bankokkal, a családokkal való kapcsolattartás. Például az ügyvédeknek gyakran kell az idősek otthonába való felvétellel foglalkozniuk, anyagi támogatást igényelniük, és a költözést intézniük”. [17]

57. A felek által a Bíróságnak a törvényes képviselő által végzett tevékenységek konkrét tartalmára vonatkozó kérdésére adott válaszok tehát nem tűnnek egymástól lényegesen eltérőnek: az ügyvédek számos tevékenységet folytatnak a cselekvőképtelen személyek javára, és e tevékenységek egy része „szociális” jellegűnek minősíthető, még a „szociális gondozással szorosan összefüggő”, fent említett értelemben is.

58. A felek által ismertetett tények az elvégzett tevékenységek mértékében és arányában különböznek: az alapeljárás felperese szerint a „szociális” jellegű tevékenységek vannak túlsúlyban a többi tevékenységhez képest, a luxemburgi kormány szerint pedig azok az elvégzett számos tevékenységnek csak egy „részét” képezik.

59. E képviseleti tevékenység szociális jellegének meghatározása érdekében a részletes rendelkezések (a jelen ügyben a nagyhercegi rendelet) által előírt bizonyos elemeket is figyelembe kell venni: a) e megbízások költségeit az állam viseli abban az esetben, ha a nagykorú személy nem rendelkezik megfelelő anyagi fedezettel; b) a szolgáltatásokért járó munkadíj, amelyet a bíróságnak kell meghatároznia, többek között a cselekvőképtelen személy jövedelmével és vagyonával arányos; c) a képviselő eljárását a bíróság ellenőrzi; d) a kifizetett juttatás gyakran átalányjellegű, és ritkán felel meg a nyújtott szolgáltatásoknak.

60. Ezek az elemek a jelen ügyben is fellelhetők, legalább is amint az az ügy irataiból kitűnik.

61. Következésképpen a felek egybehangzó állításaiból, a luxemburgi kormány által képviselt közjogi felet is beleértve, megállapítható, hogy a cselekvőképtelen nagykorú személyek megbízottjaként, gyámjaként vagy gondnokaként eljáró ügyvéd által végzett tevékenységek egy része „a szociális gondozással és szociális védelemmel szorosan összefüggőnek” tekinthető, mivel a cselekvőképtelen személyek gondozásához és e személyek életét érintő személyes döntéseihez kapcsolódik, valamint „elengedhetetlen” a szociális gondozással összefüggő tevékenységnek a törvényes megbízott, gondnok vagy gyám által történő ellátásához, mivel az szükséges a mentális vagy fizikai fogyatékosságaihoz viszonyítottan méltányos életfeltételeknek a szolgáltatás igénybevevője részére történő biztosításához. [18] Vagyis olyan tevékenységekről van szó, amelyek a mentális és fizikai fogyatékossággal élő azon személyek ápolása, gondozása és védelme szükségességének kifejeződései, akik egyébként nem lennének képesek önállóan ellátni magukat. Elegendő csak arra a döntésre gondolni, hogy az érintett személyt egy, az igényeinek megfelelő idősek otthonában helyezzék-e el, vagy otthoni gondozást igényeljenek-e részére.

62. Ahogyan ugyanis azt a luxemburgi kormány is elismeri, a „szociális támogatás” fogalmát olyan támogatásként is értelmezhető, amely lehetővé teszi a természetes személy számára, hogy a szükséghelyzeteket méltósággal élhesse túl. [19]

63. A vagyonkezelés (legalábbis bizonyos esetekben) arra szolgáló tevékenység is lehet, hogy biztosítsa, hogy a szolgáltatás igénybevevője méltósággal élhessen tovább, és megvédje őt a saját maga számára hátrányos rendelkezések megtételétől.

17 A luxemburgi kormány írásbeli válaszának 16. pontja.

18 Lásd: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 54. pont).

19 A luxemburgi kormány írásbeli válaszának 14. pontja.

64. Másrészt az élet méltósággal való folytatása mindenképpen veszélybe kerül, ha a mindennapi élet konkrét tevékenységeit, beleértve a pénzügyi természetű tevékenységeket is, nem a szükséges körültekintéssel végzik.

65. A cselekvőképtelen nagykorú személy megbízottjaként, gyámjaként vagy gondnokaként eljáró ügyvéd által végzett tevékenységek második kategóriáját illetően, amelybe kizárólag az ügyvédi szakmába tartozó tevékenységek tartoznak, ezek a megbízottként, gyámként vagy gondnokként eljáró ügyvéd által végzett tevékenységek egy részét képezik.

66. Kizártnak tartom, hogy a megbízottként, gyámként vagy gondnokként eljáró ügyvéd által szakmai minőségében végzett tevékenységek a szociális támogatással szorosan összefüggő és az adómentes szolgáltatások nyújtásához elengedhetetlen tevékenységeknek minősíthetők. Olyan, kizárólag ügyvédek részére fenntartott szakmai tevékenységekről van ugyanis szó, amelyeket inkább a szabad hivatás gyakorlása során, mint a megbízott, gyám vagy gondnok szociális feladatának ellátásakor folytatnak.

67. Annak értékelése során, hogy a fentiekben leírt, egyértelműen szociális-gondozási céllal folytatott tevékenységet végző ügyvéd adómentességben részesül-e, azt kell megvizsgálni, hogy teljesül-e a héairányelv által előírt második feltétel (a tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény). Véleményem szerint szoros összefüggés van a két feltétel között abban az értelemben, hogy a szociális-gondozási jellegű tevékenységek jelentős súlya a szolgáltatást nyújtó jogalany jellegét is meghatározhatja, tevékenysége folytatásának tartósan jelleget adva a szociális ágazatban, amiért is alkalmas arra, hogy ilyen értelemben elismerjék.

68. Amint az alább látható, véleményem szerint ugyanis, ha az ügyvéd túlnyomórészt a szigorúan jogi jellegű feladatoktól eltérő (a szociális gondozással szorosan összefüggő) feladatokat lát el, akkor a szociális jellegű szolgáltatások tekintetében mentességben részesülhet. A mentesség nem zárható ki önmagában csak azon okból, hogy ügyvédről van szó.

### *b) Az érintett tagállam általi, szociális jellegű intézményként való elismerésre vonatkozó második feltételről*

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.

70. Főszabály szerint tehát az egyes tagállamok nemzeti jogának kell létrehoznia azon szabályokat, amelyek szerint az említett intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek. [20]

71. Pontosabban, a héairányelv 132. cikke felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy az (1) bekezdés g) pontjában előírt mentességet a nem közintézményeknek minősülő intézmények tekintetében az ugyanezen cikkben említett egy vagy több feltétel teljesítésétől tegyék függővé. A tagállamok szabadon és kiegészítő jelleggel meghatározhatják, hogy az önkéntesen választható feltételek közül melyeket alkalmazzák ezen adómentességre. [21]

72. Ebből az következik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak arra, hogy szociális jellegűnek ismerjenek el egyes nem közjogi intézményeket. [22]

20 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 43. pont); 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 32. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Lásd: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 33. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Lásd: 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73. Emlékeztetni kell ugyanakkor arra, hogy a 131. cikk (1) bekezdése a tagállamok mérlegelési mozgásterének terjedelmét annak előírásával határolja körül, hogy az ezen irányelvben rögzítetteken felül további feltételeket vezethetnek be „az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából".

74. A tagállamokat a mentesség igénybevétele feltételeinek meghatározásával kapcsolatban megillető mérlegelési mozgástér nem terjeszkedhet tehát addig, hogy megváltoztassa az irányelvben felsorolt mentességek tartalmának meghatározását.

75. Álláspontom szerint a „biztosítsák a mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását" fordulat célja annak lehetővé tétele, hogy a tagállamok olyan nemzeti szabályozásokat vezessenek be, amelyek nem teszik túlzottan bonyolulttá a gazdasági szereplők számára a mentességek alkalmazását, és amelyek adott esetben észszerűsítik az ellenőrzés módjait is.

76. Mint ahogyan nyilvánvalóan az „esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzésének" célkitűzése sem lehet olyan pusztán szubjektív kizárások hivatkozási alapja, amelyek nem kapcsolódnak a folytatott tevékenységek konkrét jellegéhez.

77. Mindenesetre, az általános elvek fényében meg kell állapítani, hogy a tagállamok mérlegelési mozgásterét az uniós joggal összhangban kell gyakorolni.[23]

78. Ha az adóalany az intézménynek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontja értelmében vett szociális jellegű intézményként való elismerését vagy el nem ismerését vitatja, akkor a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy az illetékes hatóságok az uniós elvek alkalmazása során tiszteletben tartották-e a hivatkozott cikk által biztosított mérlegelési jogkör kereteit, beleértve többek között az egyenlő bánásmód elvét, amely a héa területén az adósemlegesség elvében nyilvánul meg.[24]

79. A jelen ügyben a luxemburgi kormány EQ-t nem ismerte el szociális jellegű intézményként az általa megbízottként, gyámként és gondnokként végzett tevékenységekkel összefüggésben, mivel láthatóan úgy vélte, hogy ügyvédi minősége kizárja azt.

80. A Bíróság korábbi ítéleteiben már kizárta, hogy az ügyvédek szakmai kategóriáját főszabály szerint szociális jellegű intézménynek lehessen tekinteni. A Bíróság szerint a tagállamok nem alkalmazhatnak kedvezményes héamértéket a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyok által nyújtott szolgáltatások vonatkozásában kizárólag e szolgáltatások jellegének értékelése alapján, és annak figyelembevétele nélkül, hogy az érintett jogalanyok általánosságban milyen célokat követnek, és hogy szociális elköteleződésük mennyire állandó; az ügyvédek és a fellebbviteli bíróságok előtt eljáró jogi képviselők szakmai kategóriája, tekintettel e jogalanyok általánosan követett célkitűzéseire és szociális elköteleződésük eseti jellegére, nem tekinthető szociális jellegűnek.[25]

81. Ugyanezen érvelési logikát alkalmazva a Bíróság megállapította, hogy az ügyvédek által a jogi segítségnyújtás nemzeti rendszere keretében nyújtott szolgáltatások nem héamentesek a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében.[26]

82. Úgy tűnik ugyanakkor, hogy a jelen ügy tárgyához hasonló esetek olyan sajátosságokkal rendelkeznek, amelyek alapján a héamentességet nem lehet eleve kizárni.

23 Lásd: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 54. és 57. pont); 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 51. és 52. pont).

24 Lásd: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 56. pont); 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 52. és 54. pont).

25 Lásd: 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-492/08, EU:C:2010:348, 45. és 46. pont).

26 Lásd: 2016. július 28-i Conseil des ministres ítélet (C-543/14, EU:C:2016:605, 65. pont).

83. Ahogyan ugyanis az az ügyvéd által a cselekvőképtelen személy megbízottjának, gondnokának vagy gyámjának szerepében nyújtott szolgáltatások típusával kapcsolatban fent leírtakból következik, azok legalább egy része bizonyosan szociális jelleggel bír, ezért úgy tekinthető, hogy az szorosan összefügg a „szociális gondozásnak" a fentiekben pontosított fogalmával.

84. E szolgáltatások ugyanis nem kizárólag az ügyvédek részére vannak fenntartva, sőt függetlenek az azokat végző személy ügyvédi minőségétől.

85. E tekintetben véleményem szerint meg kell vizsgálni néhány további ahhoz szükséges feltételt, hogy a héamentesség összeegyeztethető legyen egy, a jelen ügy tárgyával analógiát mutató helyzettel: a cselekvőképtelen személy megbízottjának, gyámjának vagy gondnokának feladatát ellátó személy ügyvédi minőségének relevanciája, a mentességet kérelmező jogalany szociális elköteleződésének mértéke és állandó jellege, annak érdekében is, hogy ellenőrizni lehessen, hogy a tagállam tiszteletben tartotta-e az irányelvben a mentesség elismerése tekintetében előírtakhoz képest további feltételek bevezetésére vonatkozó mérlegelési mozgásterének korlátait.

86. Mindezeket a feltételeket a nemzeti bíróságnak kell konkrétan megállapítania, a Bíróságnak azonban ugyanúgy meg kell adnia az ahhoz szükséges szempontokat, hogy ezt az értékelést az uniós joggal összhangban lehessen elvégezni.

87. Ugyanis, még ha megvalósultnak tekinthető is a nyújtott szolgáltatásoknak a szociális gondozással való szoros összefüggésére vonatkozó feltétel, ez nem lenne elegendő ahhoz, hogy az elismerésre vonatkozó második feltételt is megvalósultnak lehessen minősíteni, amely kifejezetten megköveteli, hogy a fent említett szolgáltatásokat nyújtó jogalanyt „szociális jellegű intézménynek" ismerjék el.[27]

88. Véleményem szerint így kell érteni a Bíróság ítélkezési gyakorlatát, amely szerint „amennyiben a tagállamok szabadon minősíthetnék a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat az említett 15. pont értelmében vett intézménynek pusztán azon az alapon, hogy e jogalanyok szociális jellegű szolgáltatásokat is nyújtanak, az meghiúsítaná az uniós jogalkotó arra irányuló szándékát, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazásának lehetőségét csak az e kettős követelménynek megfelelő intézmények által nyújtott szolgáltatások vonatkozásában biztosítsa"[28].

89. Véleményem szerint azonban ennek az ellenkezője is igaz: az is meghiúsítaná az uniós jogalkotó szándékát, ha egy tagállam megtagadná azon magánjogi jogalanyok „szociális jellegű intézménnyé" való minősítését, amelyek bár (korlátozottan) nyereségszerzésre törekednek, oly módon nyújtanak szociális szolgáltatásokat, hogy az szociális elköteleződésük állandóságát bizonyítja.

90. Nem hiszem ugyanis, hogy a Bíróság fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatát úgy lehetne értelmezni, hogy az pusztán azon tényre figyelemmel zárja ki eleve a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt héamentességből azt a jogalanyt, amely túlnyomórészt szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatásokat nyújt, szociális elköteleződésének állandóságát igazolva, hogy szerepel az ügyvédi névjegyzékben.

91. Először is ez az uniós jog általános elveinek egyike, az arányosság elve miatt van így. A Bíróság több alkalommal emlékeztetett arra, hogy a hatodik irányelvet átültető eszközöknek alkalmasnak kell lenniük az e szabályozás által elérni kívánt célok megvalósítására, és nem haladhatják meg azt a mértéket, amely e célok eléréséhez szükséges.[29]

27 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 30. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 21. pont); 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 34. pont).

28 Lásd: 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-492/08, EU:C:2010:348, 44. pont).

29 Lásd: 2017. november 23-i Di Maura ítélet (C-246/16, EU:C:2017:887, 25. pont); 2012. április 26-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-508/10, EU:C:2012:243, 75. pont).

92. A mentesség valamely személytől kizárólag ügyvédi kamarai tagságára tekintettel való megtagadása ugyanakkor azzal a kockázattal jár, hogy az az irányelv szellemiségétől távol álló „kizáró” szándékkal változtatja meg az uniós jogi rendelkezés egyensúlyát.

93. A mentesség alkalmazása szempontjából helyesebbnek tűnik az adóalany természete helyett inkább a tevékenységet figyelembe venni.

94. Másodsorban az adósemlegesség elvének alkalmazását kell figyelembe venni. Az a körülmény, hogy az adóalany ügyvédi minősítéssel rendelkezik, nem eredményezhet eltérő adójogi bánásmódot azon adóalanyokhoz képest, akik számára, noha lényegében ugyanazon szolgáltatásokat nyújtják, adómentességet biztosítanak abban az esetben, ha vannak közöttük olyan személyek vagy egyesületek, amelyek hasonló szolgáltatásokat nyújtanak, és amelyeket elismertek. [30]

95. Az ilyen megközelítés ugyanis az érintett adóalany elnevezésére való összpontosítással lenne egyenértékű, ez pedig ellentétes lenne azzal a ténnyel, hogy a héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele. Emellett problémás lehet az adósemlegesség elve szempontjából is, amely tiltja, hogy a hasonló és következésképpen egymással versenyző gazdasági ügyleteket a héa szempontjából eltérően kezeljék.

96. Harmadsorban az állapítható meg, hogy a szóban forgó tevékenységeket az ügyvéd nem a szakmai minősítése miatt végzi, hanem azért, mert a bíróság a cselekvőképtelen nagykorú személy megbízottjának, gyámjának vagy gondnokának nevezte ki. Az igazságügyi hatóság a kinevezett személyre a cselekvőképtelen nagykorú személy javára ellátandó, törvényben meghatározott különös feladatot bíz, amely azt a lehetőséget/kötelezettséget ruházza rá, hogy a jog szerint cselekvőképtelen nagykorú személy képviselje, védelmezze és az ezekre szolgáló tevékenységet végezze. Felmerül tehát a kérdés, hogy a megbízottnak, a gyámnak és a gondnoknak a luxemburgi jog által meghatározott figurája „szociális jellegűként elismert intézménynek” minősülhet-e ezeknek a személyeknek a törvény által meghatározott sajátos társadalmi értéke okán. Ebben az esetben, a megbízott, a gyám és a gondnok szociális jellegének elismerése közvetlenül a nemzeti jogból ered, míg a kinevezésre irányuló bírósági intézkedés azon személy kijelölésére korlátozódik, akire e feladat ellátását bízzák.

97. Végül nem találom meggyőzőnek a luxemburgi kormány és a Bizottság azon érveit, amelyek szerint az a tény, hogy a nyereségszerzési cél az ügyvédi hivatás jellemzője, az elismerést akadályozó ténynek minősül.

98. Az „intézmény” fogalma főszabály szerint elég tág körű ahhoz, hogy magában foglalja a természetes személyeket és a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat: az, hogy EQ egyes tevékenységeit ilyen céllal végzi, nem zárja ki azt, hogy EQ a héairányelv 13. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmében „egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézménynek” minősüljön. [31]

99. Véleményem szerint ennek az a feltétele, hogy a nyereségszerzési cél az alábbi megfontolások miatt korlátozott legyen.

100. Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy az ügyvédi szolgáltatásért járó díjazást az állam is viselheti, amennyiben a cselekvőképtelen nagykorú személy nem rendelkezik megfelelő anyagi eszközökkel.

30 Lásd: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 49. pont).

31 Lásd: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 39. pont); 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet (C-594/13, EU:C:2015:164, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

101. Emellett, a nagyhercegi rendelet alapján megállapított juttatást, ahogyan arra már a fentiekben utaltam, soha nem rögzítik előzetesen, és az sohasem automatikus, mivel az a bíróság értékelésétől függ, és mivel az nem tesz különbséget az ügyvédi költségek és szolgáltatások között, megtörténhet, hogy nem fedezi teljes mértékben a költségeket.[32]

102. Ez a körülmény a már idézett ítélkezési gyakorlat[33] szerint azon tényezők körébe sorolható, amelyeket figyelembe kell venni annak meghatározásánál, hogy a szóban forgó intézmény szociális jellegű-e, és bizonyítja, hogy a szociális jellegű tevékenységeket még a díjazás ellenében is a piacitól eltérő logika mentén végzi.

103. A Bíróság már kimondta, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények szociális jellegének elismerése során a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett figyelembe vegyenek több utaló körülményt: különös 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 az állam viseli.[34]

104. Úgy tűnik számomra, hogy – ha csak részben is – a jelen ügyben megtalálható néhány azon jelzésértékű tényezők közül, amelyeket a Bíróság állapított meg egy adott intézmény szociális jellegének elismerése vonatkozásában: az adóalany által végzett egyes tevékenységek közérdekű jellege, az a tény, hogy az azonos tevékenységet végző más adóalanyok elismerést élveznek,[35] az a tény, hogy a szociális-gondozási szolgáltatások költségeinek egy részét az állam viseli, vagy egyébként, ahogyan a jelen ügyben is, azt minden esetben az igazságügyi hatóság rendelkezésére és értékelése alapján kerül rögzítésre. Természetesen a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapeljárásban ténylegesen fennállnak-e esetleg ezek a követelmények, figyelemmel azonban arra, hogy olyan jelzésértékű tényezőkről van szó, amelyek együttes fennállása az elismerést illetően nem tekinthető szükségesnek.

105. Éppen azért, mert a jelen ügy tárgyát képező helyzet nem tartozhat minden további nélkül az adómentességre jogosító tipikus helyzetek körébe, az a tényező, amely valójában meghatározza az adóalany helyzetét a tekintetben, hogy „szociális jellegű intézménynek" lehessen minősíteni, véleményem szerint – ahogyan az a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatból közvetetten következik – a tartós szociális elköteleződés.

106. E körülményt, amelyet könnyen fel lehet tárni, ha a jogalany tevékenységi köre vagy tevékenységének egyetlen célja szociális és gondozási jellegű szolgáltatások nyújtása, nehezebb ellenőrizni (de nem lehet kizárni), ha a jogalany tagoltabb szakmai és különösen ügyvédi tevékenységet folytat.

107. Úgy vélem, hogy ebben az esetben, mivel nem zárható ki eleve az elismerés lehetősége kizárólag egy meghatározott szakmai kamarához való tartozás miatt, az elismerés során a nemzeti hatóságot irányító kritériumnak kapcsolódnia kell a szociális tevékenységnek az egyéb, szintén jogszerűen végzett tevékenységekhez képest fennálló túlsúlyához.

32 Lásd az EQ által a Bíróság kérdéseire adott válaszokat, különösen az 1. kérdésre adott választ.

33 Lásd: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 44. pont); 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 35. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 E követelmény az alapeljárás felperese és a luxemburgi kormány által a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszokban tett eltérő megállapítások tárgyát képezi. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy esetlegesen fennáll-e.

108. A többi szakemberhez hasonlóan az az ügyvéd, aki elsődlegesen a „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások” körébe tartozó tevékenységet végez, véleményem szerint még abban az esetben is elismerhető „szociális jellegű intézményként”, ha másodlagosan szigorúan jogi tevékenységet folytat, még olyan esetekben is, amikor az nem függ össze a szociális szolgáltatásokkal.

109. Ebben az esetben a szakembernek kell ügyelnie arra, hogy külön elszámolást vezessen, amely lehetővé teszi a héafizetés szempontjából a (szociális) gondozással szorosan összefüggő héamentes és a héaköteles egyéb (fennmaradó) tevékenységek elkülönítését.[36]

110. A fentiekre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy valamennyi, és különösen a fentiekben említettek tényezők figyelembevételével meghatározza, hogy a nemzeti hatóságok tiszteletben tartották-e a héairányelv 132. cikkében részükre engedélyezett mérlegelési mozgástér korlátait, amikor nem ismerték el EQ-t szociális jellegű intézménynek.

### *c) A nemzeti bíróság általi elismerés lehetőségéről*

111. Néhány utolsó megállapítás az elismerési eljárással kapcsolatban: a luxemburgi kormány és egyúttal a Bizottság is azzal érvel, hogy a luxemburgi rendszerben a bíróság nem ismerheti el az adóalanyt szociális jellegű intézményként, még akkor sem, ha bebizonyosodik, hogy a luxemburgi állam, azáltal, hogy a nemzeti jogában nem rendelkezett egy adott adóalany elismerésének lehetőségéről, e tekintetben túllépte mérlegelési mozgásterét.

112. Bár a héairányelvnek a vizsgált 131. cikke jelentős mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak a szóban forgó intézmények elismerése tekintetében, a Bíróság pontosan ugyanezen irányelv értelmezése tekintetében kifejezetten megállapította, hogy „nem lehet (ezen irányelv) általános jellegére vagy az általa […] a tagállamoknak hagyott mérlegelési mozgástér terjedelmére azon rendelkezések érvényesülése elismerésének megtagadása érdekében hivatkozni, amelyekre a tárgyukra tekintettel eredményesen lehet hivatkozni annak ellenére, hogy az irányelvet nem hajtották egészében végre”[37].

113. Elsősorban az állam feladata e feltétel meghatározása, de maga a Bíróság volt az, amely megállapította, hogy az a tagállam, amely elmulasztotta elfogadni az irányelvben előírt végrehajtási intézkedéseket, „nem hivatkozhat saját mulasztására annak érdekében, hogy megtagadja az adóalanytól azon adómentességet, amelyre ez utóbbi a hatodik irányelv alapján jogosan tarthat igényt”[38]. Ha tehát más módon lehetséges a szóban forgó elismerés feltételeinek megteremtése, akkor az európai jogrend elvei, és elsősorban az irányelvek hatékony érvényesülésének elve megköveteli, hogy az érdekelt feleket ne zárják ki a szóban forgó irányelvben biztosított jog gyakorlásából.

114. Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint[39] minden olyan esetben, amikor valamely irányelv a tartalma alapján feltétel nélküli és kellően pontos rendelkezéseket tartalmaz, arra hivatkozni lehet, amennyiben a végrehajtási intézkedéseket határidőben nem fogadták el, az ezen irányelvvel nem összeegyeztethető valamennyi nemzeti rendelkezéssel szemben, vagy amennyiben az olyan jogokat határoz meg, amelyeket a magánszemélyek az állammal szemben érvényesíthetnek.

36 A csak bizonyos tevékenységekre vonatkozó részleges adómentesség tekintetében lásd legutóbb (abban az értelemben, hogy az eltérő jellegű szolgáltatások fennállása nem változtatja meg az adómentesség jellegét): 2019. november 20-i Infohos ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992, 42. és 43. pont); 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 54. pont).

37 Lásd: 1982. január 19-i Becker ítélet (8/81, EBHT 1979., 53. o.; 29. pont).

38 Lásd: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 60. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 32. pont).

39 Lásd: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

115. A Bíróság a Kügler ítéletben kifejtette, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja elég pontosan és feltétlenül írja elő, hogy mely tevékenységek mentesek az adó alól, az tehát egy közvetlenül alkalmazható rendelkezés. [40]

116. A szóban forgó intézmények megfelelő jogszabályi elismerésének hiánya önmagában nem tekinthető olyannak, amely sérthetné a rendelkezés közvetlen alkalmazhatóságát, de meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó tagállam jogrendje nem teszi-e más módon lehetővé, hogy a szervezet szociális jellegét bármely más formában – akár csak *de facto* – elismerjék.

117. Amennyiben a tagállamok tiszteletben tartják a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja által részükre biztosított mérlegelési mozgástér korlátait, a magánszemélyek e rendelkezés alapján nem kaphatják meg a szociális jellegű intézmény minősítést az érintett tagállamtól.

118. A szóban forgó mentességnek a Bíróság által elismert közvetlen hatálya [41] ugyanakkor arra enged következtetni, hogy ha a luxemburgi állam túllépte mérlegelési mozgásterének határait azzal, hogy nem rendelkezett az elismerés ezen egyedi esetben fennálló lehetőségéről, a kérdést előterjesztő bíróság szükség esetén maga is megadhatja az elismerést.

119. Ebből a szemszögből, amikor valamely magánszemély szociális jellegű intézményként való elismerését kérelmezi, a nemzeti bíróságok feladata annak értékelése, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóságok betartották-e ezeket a korlátokat az uniós jog által előírt elvek alkalmazásával, és „a releváns körülmények összességének figyelembevételével annak megállapítása, hogy az adóalany az e rendelkezés értelmében vett szociális jellegűnek elismert intézménynek tekintendő-e” [42].

120. Az itt javasolt megoldás nem terjeszti ki a mentesség területét az irányelv rendelkezéseiben előírtakon túlra, hanem arra korlátozódik, hogy lehetővé tegye e mentesség biztosítását azon jogalanyok számára, akik arra ugyanezen irányelv alapján jogosultak.

## IV. Végkövetkeztetés

121. A fentiekben kifejtett megfontolások fényében azt javasolom a Bíróságnak, hogy a tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (kerületi bíróság, Luxemburg) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett, 5. 6. és 7. számú, a B csoportba sorolt kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy a szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatások magukban foglalhatják azon szolgáltatásokat, amelyeket a cselekvőképtelen nagykorú személyek védelme érdekében törvény által bevezetett és független igazságügyi hatóság felügyelete alatt álló rendszer keretében nyújtanak; az ügyvéd elismerhető szociális jellegű intézménynek a cselekvőképtelen nagykorú személyek védelmét szolgáló rendszer keretében, feltéve, hogy az említett jogalany tartós szociális elköteleződéssel bír abban az értelemben, hogy szociális jellegű tevékenységei jelentős mértékben meghaladják egyéb tevékenységeit; ezen elismerés folyamatához nem szükséges előre lefektetett kritériumok szerinti külön eljárás, hanem az – adott esetben igazságügyi hatóság által – eseti alapon is történhet abban az esetben, ha az elismerésnek a nemzeti jogalkotó vagy a közigazgatási hatóságok által történő elmulasztása túllépi az irányelv által a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgástér korlátait.

40 Lásd: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 53. pont).

41 Lásd: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 52–61. pont).

42 Lásd: 2020. október 8-i E ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

2) E tekintetben a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy az EQ által megbízottként, gyámként és a gondnokként végzett tevékenységek szorosan összefüggnek-e a szociális gondozással, és a nyújtott szolgáltatások tartalmának alapján elismerhető-e EQ szociális jellegű intézményként a nagykorú személyek megbízottjaként, gyámjaként vagy gondnokaként nyújtott szolgáltatások során, illetve az elismerésnek a nemzeti jogalkotó és közigazgatási hatóságok által történő elmulasztása túllépi-e az irányelv által a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgástér korlátait.