Fizioterapeuta pszichoterapeuta paramedicinális által végzett terápiás kezelések

adómentesség

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. április 27.(*)

„Hatodik HÉA irányelv – A 13. cikk A része (1) bekezdésének c) pontja – Adómentességek – Orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi szolgáltatások – Fizioterapeuta, illetve pszichoterapeuta által végzett terápiás kezelések – A paramedicinális hivatásnak az érintett tagállam szerinti meghatározása – Mérlegelési jogkör – Korlátok”

A C-443/04. és C-444/04. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2004. október 15-én érkezett, ugyanazon a napon hozott határozatával terjesztett elő az előtte

a **H. A. Solleveld** (C-443/04),

J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04)

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet és A. Ó Caoimh (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető-helyettes,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. október 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– H. A. Solleveld képviseletében A. B. Schoonbeek advocaat,

– J. E. van den Hout-van Eijnsbergen képviseletében F. D. Kouwenhoven belastingadviseur,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében P. van Nuffel és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. december 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkoznak.

2 A kérelmeket egyfelől H. A. Solleveld, fizioterapeuta, illetve másfelől J. E. van den Hout van Eijnsbergen, pszichoterapeuta és a Staatssecretaris van Financiën között az Inspecteur van de belastingdienst – Ondernemingen (ondernemingeni adóhatóság, a továbbiakban: adóhatóság) azon határozatai tárgyában folyamatban lévő eljárásokban terjesztették elő, amelyben elutasította az előbbiek által a szakmai tevékenységük keretében nyújtott egészségügyi szolgáltatások hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentesítését.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói fejtenek ki [helyesen: az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi ellátások];

[…]”

A nemzeti szabályozás

A HÉA-ra vonatkozó szabályozás

4 A forgalmi adóról szóló, 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting 1968, *Stb.* 1968., 329. o., a továbbiakban: HÉA-ról szóló 1968. évi törvény) 11. §-a (1) bekezdése g) pontjának az 1997. december 1-je előtt hatályos szövege szerint mentesek a HÉA alól:

„[A]z orvosok (ide nem értve az állatorvosokat), a pszichológusok, a logopédusok, az ápolók és a szülészek által, valamint azon paramedicinális hivatás gyakorlói által nyújtott szolgáltatások, amelynek szabályait a paramedicinális hivatásokról szóló törvény alapján határozták meg […]”.

5 A HÉA-ról szóló, 1968. évi törvény 11. §-a (1) bekezdésének g) pontja szerint 1997. december 1-je óta mentesek a HÉA alól:

„[A]zon paramedicinális hivatás gyakorlói által nyújtott szolgáltatások, amelynek szabályait az egyéni egészségügyi ellátáshoz kapcsolódó hivatásokról szóló törvényben vagy annak alapján határozták meg […]”

Az egészségügyi ellátásokra vonatkozó szabályozás

6 A paramedicinális hivatásokról szóló, 1963. március 21-i törvény (Wet op de paramedische beroepen, *Stb.* 1963., 113. o., a továbbiakban: paramedicinális hivatásokról szóló törvény) a hatályon kívül helyezését megelőzően az 1. §-ának (2) bekezdésében ekként rendelkezett:

„A jelen törvény nem alkalmazható az ápolók ellátásaira, és az egyebekben kizárólag a 2. § alapján valamely általános közigazgatási rendelkezés által szabályozott paramedicinális hivatásokra vonatkozik.”

7 A C-444/04. sz. ügy alapját képező előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a paramedicinális hivatásokról szóló törvény alkalmazása idején a pszichoterapeuták nyilvántartásáról szóló rendelet (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, *Stcrt*. 1986., 149. sz., a továbbiakban: 1986. évi rendelet) állapította meg a pszichoterapeuták nyilvántartásába történő felvételének feltételeit. Nem vitás, hogy e rendelet nem minősül a paramedicinális hivatásokról szóló törvényben említett általános közigazgatási rendelkezésnek.

8 Az 1997-ben módosított, az egyéni egészségügyi ellátáshoz kapcsolódó hivatásokról szóló 1993. november 11-i törvény (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, *Stb*. 1993., 655. sz., a továbbiakban: BIG-törvény) 3. §-ának (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Nyilvántartást kell vezetni kell azon személyekről, akik teljesítik a jelen törvényben vagy az alapján e célból meghatározott feltételeket, és akik orvosként, fogorvosként, gyógyszerészként, egészségügyi ellátást végző pszichológusként, fizioterapeutaként vagy pszichoterapeutaként, szülészként, ápolóként e nyilvántartásba felvételüket kérik.”

9 A fizioterapeuták szakmai tevékenységébe tartozó egyes beavatkozásokat a BIG-törvény 29. §-a, illetve a fizioterapeuták képzésének feltételeiről és azok szakmai tevékenységéről szóló 1997. október 13-i rendelet (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut, *Stb*. 1997., 516. sz.; a továbbiakban: 1997. évi rendelet) 5. §-a határozza meg, illetve sorolja fel. A rendelet 5. §-ának (1) bekezdése szerint e beavatkozások többek között kiterjednek a beteg motorikus funkcióit érintő veszélyek és korlátozások fennállásának vizsgálatára és a beteg fizioterapeutás módszerekkel történő kezelésére. Ugyanezen § (2) bekezdése szerint e módszerek magukban foglalják a mozgással, a masszázzsal és testi stimulálással történő terápiát, az ionsugár felhasználásának kivételével.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-443/04. sz. ügy

10 H. A. Solleveld fizioterapeuta, és e minőségében szerepel a BIG-ben meghatározott nyilvántartásban. A „hagyományos” fizioterapeutai tevékenységeken kívül, ún. „zavaró termező diagnózissal” történő beavatkozásokat is végez, amely tekintetében kiegészítő képzésben részesült Németországban. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e tevékenység különleges figyelmet szentel az állkapocs és a száj működési rendellenességeinek, amelyek felderítése röntgenfelvétel, a száj és a bőr elektromosságának mérése és intraorális vizsgálatok útján történik. A tevékenység azon az elméleten nyugszik, hogy az állkapocs, a fogazat és a szájüreg részletes vizsgálatával kideríthetők a panaszok és a betegségek okai, és e vizsgálatok a beteg gyógyulásának vagy állapotának javítására irányuló kezelések alapját képezhetik.

11 H. A. Solleveld tevékenysége keretében először felállítja a diagnózist annak meghatározása érdekében, hogy a beteg panaszának okai összefüggésben állnak-e az álkapocs-csontban, illetve a fogazatban tapasztalható zavaró termezővel. Amennyiben igen, H. A. Solleveld kezelési tervet állít össze. A kezelés lényegében lézersugár, homeopatikus gyógyszerek és kézzel végzett terápia alkalmazásából áll. A gyógykezelés megkezdése előtt azonban H. A. Solleveld vissza is küldheti a beteget fogorvoshoz vagy szájsebészhez.

12 Mivel H. A. Solleveld nem fizette meg a zavaró termező diagnózissal végzett tevékenységek keretében nyújtott szolgáltatások utáni HÉA-t, az 1994. január 1-je és 2000. december 31-e közötti időszak tekintetében adókötelezettséget módosító értesítéseket bocsátottak ki a részére. Az értesítésekkel szemben benyújtott panaszait az adóhatóság elutasította. Az adóhatóság különösen az Inspecteur voor de gezondheiszorg (egészségügyi ellátások felügyelete) álláspontjára alapozta az elutasító határozatokat, amely szerint a zavaró termező diagnózis nem tartozik fizioterapeutáknak a BIG-törvény 29. §-ában és az 1997. évi rendelet 5. §-ában meghatározott szakmai tevékenységébe.

13 A Gerechtshof te Amsterdam 2002. november 18-án elutasította H. A. Solleveldnek a panaszokat elutasító határozatok ellen benyújtott keresetét, lényegében azon indokkal, hogy a szóban forgó egészségügyi szolgáltatásokat nem lehet H. A. Solleveld fizioterapeutai minőségében végzett szolgáltatásoknak tekinteni.

14 H. A. Solleveld felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez az ítélet megsemmisítése céljából. Miután e bíróság megállapította, hogy H. A. Solleveld a szóban forgó egészségügyi szolgáltatásokat nem a BIG-törvény szerinti szakmai minőségében nyújtotta, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban felveti, hogy e szolgáltatások lehetnek-e mégis HÉA-mentesek, mivel egyfelől azok szubjektív értelemben vett célja, hogy hozzájáruljanak a beteg orvosi kezeléséhez, és másfelől a Gerechtshof te Amsterdam által megállapított tényállás tanúsága szerint az esetek 40%-ában a betegeket orvos vagy fogorvos utalta be H. A. Solleveldhez, valamint a betegbiztosító társaságok többsége megtéríti a kezeléssel felmerült költségeket, legalábbis akkor, ha a betegek olyan kiegészítő biztosítást kötöttek, amely fedezi a hagyományos orvoslás körébe nem tartozó gyógyítási technikák költségeit.

15 Ilyen körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját, hogy még abban az esetben is mentesek a HÉA alól a […] [zavaró termező] diagnózis keretében végrehajtott – diagnózis felállításából, terápiás tanácsadásból és adott esetben kezelésből álló – beavatkozások, ha a beavatkozásokat végző személy azokat nem az érintett tagállam által meghatározott valamely orvosi, illetve paramedicinális hivatás keretében végzi?”

A C-444/04. sz. ügy

16 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen független pszichoterapeutaként dolgozik, amely szakma végzéséhez pedagógusi diplomával rendelkezik. Miután a geneeskundig hoofdinspecteur voor de geestelijke volksgezondheid (elmegyógyászati orvosi főfelügyelet) megállapította, hogy J. E. van den Hout-van Eijnsbergen megfelel az 1986. évi rendeletben meghatározott feltételeknek, 1988-ban pszichoterapeutaként bejegyezték az e rendelet szerinti nyilvántartásba.

17 Mivel J. E. van den Hout-van Eijnsbergen nem fizette meg a tevékenysége keretében nyújtott szolgáltatások utáni HÉA-t, az 1992. január 1-je és 1995. december 31-e közötti időszak tekintetében adókötelezettséget helyesbítő értesítéseket bocsátottak ki a részére. Az értesítésekkel szemben benyújtott panaszait az adóhatóság elutasította.

18 A Gerechtshof te Amsterdam 2003. március 20-án elutasította J. E. van den Hout-van Eijnsbergennek a panaszokat elutasító határozatok ellen benyújtott keresetét, lényegében azon indokkal, hogy a HÉA-ról szóló 1968. évi törvény 11. §-a (1) bekezdése g) pontjának az alapügy tárgyát képező adóévekben hatályos szövegében említett „orvosok […] [és] pszichológusok […] által nyújtott szolgáltatások” kizárólag az orvosi vagy pszichológusi cím viselésére jogosult személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkoznak.

19 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez az ítélet megsemmisítése céljából. Miután e bíróság kifejtette, hogy ésszerűen semmiképpen sem vonható kétségbe, hogy a független pszichoterapeuták által végzett kezelések terápiás célt szolgálnak, megállapítja, hogy még, ha a pszichoterapeuták teljesítik is a bejegyzés jogszabályi feltételeit, és ténylegesen be is

jegyezték őket a pszichoterapeuták nyilvántartásába, hivatásuk nem szerepel a HÉA-ról szóló 1968. évi törvény 11. §-a (1) bekezdése g) pontjának az eljárás tekintetében hatályos szövegében felsorolt szakmák között. A kérdést előterjesztő bíróság emellett megjegyzi, hogy e rendelkezésnek az 1997. december 1-jétől hatályos szövege szerint a pszichoterapeuták által nyújtott egészségügyi szolgáltatások immár mentesülnek a HÉA alól. A bíróság szerint így felmerül a kérdés, hogy elegendő-e a szóban forgó egészségügyi szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontja szerinti adómentességből történő kizárásához az a körülmény, hogy a HÉA-ról szóló 1968. évi törvénynek a fenti időpont előtt hatályos szövege az orvosi hivatások tekintetében kimerítő felsorolást tartalmazott.

20 Ilyen körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé

„Akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját, hogy még abban az esetben is mentesek a HÉA alól a nyilvántartásba vétel [fent] említett jogszabályi feltételeit teljesítő pszichoterapeuta által végzett pszichoterapeutai kezelések, ha a kezeléseket végző személy azokat nem az érintett tagállam által meghatározott valamely orvosi vagy paramedicinális hivatás keretében végzi?”

21 A Bíróság elnöke a 2005. január 21-i határozatával a szóbeli és az írásbeli szakasz tekintetében, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-443/04. sz. és a C-444/04. sz. ügyeket.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

22 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség vonatkozik-e a fizioterapeuta, illetve a pszichoterapeuta által az érintett tagállam jogszabályaiban meghatározott orvosi és paramedicinális hivatás keretein kívül nyújtott kezeléseire.

23 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának szó szerinti értelmezése alapján az e rendelkezésben rögzített adómentesség a következő két feltétel teljesítése esetén illeti meg a kezelést végző személyt: egyfelől „egészségügyi szolgáltatások[at]” kell nyújtania, másfelől azokat az „érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások” keretében kell ellátnia.

24 A jelen ügyben nem vitás, hogy az alapügy felperesei által végzett tevékenység egészségügyi szolgáltatásnak minősül e rendelkezés értelmében, mivel e kezeléseket abból a célból végzik, hogy diagnosztizálják, kezeljék és – amennyire lehetséges – gyógyítsák a betegségeket, illetve egészségügyi zavarokat, amivel terápiás célokat szolgálnak (a C-307/01. sz., D’Ambrumenil et Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13 989. o.] 57. pontja).

25 A kérdést előterjesztő bíróság azonban azt kívánja megtudni, hogy a fenti kezeléseket lehet-e az érintett tagállam jogában – a hatodik irányelv 13. cikke A. része

(1) bekezdése c) pontjában írt második feltételnek megfelelően – meghatározott orvosi és paramedicinális hivatás keretében nyújtott ellátásoknak tekinteni.

26 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból e tekintetben kitűnik, hogy a C-444/04. sz. ügyben érintett kezeléseket olyan szolgáltató nyújtotta, aki az alapügy tényállásának megvalósulása idején nem tartozott a nemzeti jogszabályban a HÉA-mentesség alkalmazása szempontjából meghatározott valamely paramedicinális hivatás gyakorlói közé, míg a C-443/04. sz. ügyben szóban forgó kezeléseket ugyan e hivatás gyakorlói közé tartozó szolgáltató nyújtotta, azonban azok nem tartoztak az e hivatásnak megfelelő, a fenti rendelkezésekben meghatározott szakterületbe.

27 Ebből következően a C-444/04. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság közelebbről azt kívánja megállapítani, hogy a tagállamok a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában rögzített HÉA-mentesség alkalmazása szempontjából mennyiben zárhatnak ki bizonyos szakmákat a paramedicinális hivatásoknak a nemzeti jogban elfogadott meghatározásából, míg a C-443/04. sz. ügyben e bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a tagállamok kizárhatnak-e a fenti meghatározásból bizonyos egészségügyi tevékenységeket.

28 Ezzel összefüggésben a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának szövegéből világosan következik, hogy e rendelkezés maga nem határozza meg a „paramedicinális hivatások” fogalmát, hanem e tekintetben a tagállamok belső jogában elfogadott meghatározásra hivatkozik.

29 Ilyen feltételek mellett a tagállamok feladata, hogy a saját belső jogukban meghatározzák azon paramedicinális hivatásokat, amelyek keretében az egészségügyi szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának megfelelően mentesek a HÉA alól. A Bíróság már kimondta, hogy e rendelkezés e tekintetben mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok számára (a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12 911. o.] 81. pontja).

30 E mérlegelési jogkör nem csak azt jelenti, hogy a tagállamok meghatározhatják a fent említett szakmák gyakorlásához szükséges képesítéseket, hanem meghatározhatják az e szakmákba tartozó egészségügyi tevékenységeket is. Ugyanis mivel az e szolgáltatók által szerzett különböző képesítések nem feltétlenül készítik fel e személyeket valamennyi ellátás nyújtására, a tagállam mérlegelési jogkörével élve dönthet úgy, hogy a paramedicinális hivatásokra vonatkozó meghatározás nem teljes abban az esetben, ha csak általános követelményeket támaszt a szolgáltatók képesítésével szemben anélkül, hogy pontosan meghatározná azon ellátásokat, amelyek nyújtására e szolgáltatók szakmájuk gyakorlása keretében jogosultak.

31 Azonban a tagállamok részére e tekintetben biztosított mérlegelési jogkör nem korlátlan.

32 Amint azt a holland kormány előadja, kétségtelen, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének első mondata szerint a tagállamok jogosultak az adómentesség megfelelő és egyértelmű alkalmazása érdekében meghatározni az adómentesség feltételeit.

33 Az Európai Közösségek Bizottságának állításával ellentétben el kell ismerni, hogy a tagállamok a paramedicinális hivatások meghatározása tekintetében részükre biztosított mérlegelési jogkör keretében megtehetik, hogy nem sorolják e hivatások közé a C-444/04. sz. ügyben érintett, a pszichoterapeutákéhoz hasonló szakmákat, és ennélfogva azokat kizárják a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség köréből, függetlenül attól a körülménytől, hogy a nemzeti jogban bizonyos tekintetben különös szabályok vonatkoznak e szakmára.

34 Ebből következően, amint azt a holland kormány előadja, helytálló az a megállapítás, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában rögzített adómentesség megfelelő és egyértelmű alkalmazását szolgálja az, hogy a C-443/04. sz. ügyben a pszichoterapeuták tekintetében kizárólag a paramedicinális hivatásokról szóló nemzeti jogszabályban meghatározott szakmai képesítéssel rendelkező szolgáltatók vehetik igénybe az adómentességet, és kizárólag azon, e jogszabályban meghatározott egészségügyi tevékenységek tekintetében, amelyek végzéséhez e képesítést megszerezték.

35 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából azonban az következik, hogy az adómentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazása nem engedi meg a tagállamoknak, hogy megsértsék a hatodik irányelv által kitűzött célokat vagy a közösségi jog elveit, különösen az egyenlő bánásmód elvét, amelynek a HÉA területén az adósemlegesség elve felel meg (lásd a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 42. és 69. pontját, a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4427. o.] 29. és 52. pontját, valamint a C-246/04. sz., Turn- und Sportunion Waldburg ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-589. o.] 44–46. pontját).

36 Következésképpen, amikor az adóalany egészségügyi tevékenységének paramedicinális hivatásként történő elismerését kéri abból a célból, hogy igénybe vegye a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentességet, a nemzeti bíróságoknak az adómentesség céljára és a HÉA közös rendszerének lényegéből következő adósemlegesség elvére figyelemmel meg kell vizsgálniuk, hogy az illetékes hatóságok tiszteletben tartották-e az e rendelkezésben biztosított mérlegelési jogkör kereteit (lásd e tekintetben a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 56. pontját, a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 69. pontját és a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 52. pontját).

37 E tekintetben a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának célját illetően először meg kell jegyezni, hogy az e rendelkezésben rögzített feltétel, miszerint az egészségügyi szolgáltatásokat az érintett tagállam által meghatározott paramedicinális hivatások gyakorlása keretében kell nyújtatni, annak biztosítását szolgálja, hogy az adómentesség kizárólag a megfelelő szakmai képesítéssel rendelkező szolgáltatók által nyújtott egészségügyi szolgáltatásokra terjedjen ki (a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 27. pontja). Következésképpen az adómentesség nem valamennyi, hanem kizárólag azon egészségügyi ellátásokra vonatkozik, amelyek minősége – figyelemmel a szolgáltatók szakmai képzettségére – kellő szintet ér el.

38 Ebből következően az egészségügyi szolgáltatók szakmai képesítésén alapuló objektív indokokkal, és így a nyújtott szolgáltatások minőségére vonatkozó szempontokkal kell

alátámasztani valamely meghatározott szakmának vagy egészségügyi tevékenységnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség alkalmazása szempontjából történő kizárását a nemzeti jog paramedicinális hivatásokra elfogadott meghatározásából.

39 Ami másodsorban a HÉA közös rendszerének lényegéből következő adósemlegesség elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint ezzel az elvvel ellentétes többek között az, ha a HÉA szempontjából eltérően kezelnek hasonló, és ezért egymással versenyző szolgáltatásokat (a C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12691. o.] 20. pontja, valamint a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 54. pontja).

40 Annak meghatározásához, hogy az egészségügyi szolgáltatások hasonlóak-e, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában rögzített adómentesség és e rendelkezés céljának szem előtt tartásával figyelembe kell venni az egészségügyi szolgáltatók szakmai képesítését. Ugyanis, mivel a képesítések nem azonosak, az egészségügyi szolgáltatásokat csak abban az esetben lehet hasonlónak tekintetni, ha azok minősége egyenértékű a szolgáltatások igénybe vevői számára.

41 Ebből következően valamely adott szakmának vagy egészségügyi tevékenységnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség alkalmazása szempontjából történő kizárása a nemzeti jogszabály paramedicinális hivatásokra elfogadott meghatározásából kizárólag akkor ellentétes az adósemlegesség elvével, ha bizonyítható, hogy e szakma gyakorlói, illetve e tevékenység folytatói az egészségügyi szolgáltatás nyújtásához olyan szakmai képesítéssel rendelkeznek, amely biztosíthatja e szolgáltatások és az ugyanezen nemzeti jogszabály alapján adómentességben részesülő személyek által nyújtott szolgáltatások minőségének egyenértékűségét.

42 A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát annak megállapítása, hogy tekintettel valamennyi fenti körülményre, a C-444/04. sz. ügyben a pszichoterapeutai szakmának, a C-443/04. sz. ügyben pedig a fizioterapeuta által zavaró termező diagnózissal végzett tevékenységnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint adómentesség alkalmazása szempontjából történő kizárása a paramedicinális hivatások köréből túllépi-e az e rendelkezésben a tagállamok részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit.

43 E tekintetben a C-444/04. sz. ügyet illetően mindenekelőtt rá kell mutatni arra, hogy a holland kormány állításával szemben irreleváns az a körülmény, hogy a HÉA szempontjából valamennyi pszichoterapeuta egyenlő bánásmódban részesül, függetlenül azok jogállásától. Ezzel szemben, amint azt J. E. van den Hout-van Eijnsbergen előadta, azt kell vizsgálni, hogy az érintett tagállam az alapügyben irányadó adóévekben eltérő HÉA-szabályozásnak veti-e alá a pedagógusi diplomát szerzett pszichoterapeuták, illetve a pszichiáterek és pszichológusok által végzett azonos tevékenységeket.

44 Amennyiben igen, a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a pedagógusi diplomát szerzett olyan pszichoterapeuták, mint az alapügy felperese, a pszichiáterekhez, illetve a pszichológusokhoz hasonlóan ténylegesen rendelkeznek-e a felperes által végzett pszichoterapeutai kezelések folytatáshoz szükséges szakmai

képzettséggel, és ha igen, tevékenységük gyakorlása tekintetében megilleti-e őket a HÉA-mentesség.

45 Igenlő válasz esetén a szóban forgó nemzeti jogszabály kizárólag akkor lépi túl a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában a tagállamok részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit, ha a pszichoterapeuták által végzett kezelések minőségét – szakmai képesítésükre figyelemmel – egyenértékűnek lehet tekintetni a pszichiáterek, a pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlói által nyújtott hasonló kezelések minőségével, aminek mérlegelését a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi releváns körülménye alapján.

46 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben különös figyelmet tulajdoníthat annak, hogy az alapügy felperese pedagógusi diplomával rendelkezik, és a szóban forgó adóévek során az általa végzett pszichoterápiai kezelések jogi keretben, a közegészségügyi felügyelet ellenőrzése alatt, és olyan különös jogszabályokban meghatározott feltételek szerint zajlottak, amelynek tiszteletben tartásáról az e célra létrehozott nyilvántartásba történő felvétel tanúskodik mivel e körülmények alkalmasak annak biztosítására, hogy a tevékenysége gyakorlásához szükséges szakmai képesítéssel rendelkezik.

47 A C-443/04. sz. ügyet illetően annak megítéléséhez, hogy az érintett tagállam túllépte-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában a részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit, azt meg kell megvizsgálni, hogy a zavaró termező diagnózissal végzett kezelések mentesek-e a HÉA alól abban az esetben, ha azokat orvosok vagy fogorvosok nyújtják.

48 A holland kormány a tárgyaláson erre vonatkozóan feltett kérdésre adott válaszában – anélkül, hogy határozottan állást akart volna foglalni e tekintetben – jelezte, hogy ami az orvosokat illeti, figyelembe véve szakértelmüket és alaposabb orvosi képzettségüket, elviekben nem kizárt, hogy megilleti őket a HÉA-mentesség a fenti kezelések folytatása tekintetében.

49 Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meghatároznia, követve a jelen ítélet 44. és 45. pontjában kifejtett gondolatmenetet, hogy az érintett tagállam túllépte-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában a részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit azzal, hogy nem mentesítette az alapügy felperese által zavaró termezős diagnózissal végzett kezeléseket a HÉA alól, figyelembe véve az orvosok és fogorvosok ugyanolyan kezeléseire vonatkozó HÉA-szabályozást, és ennek keretében az általuk nyújtott ellátás minőségét.

50 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben különös figyelmet tulajdoníthat annak a körülménynek, hogy az alapügy felperese fizioterapeutaként az érintett tagállam nemzeti joga szerinti paramedicinális hivatást gyakorol, a kezelések nyújtásához kiegészítő szakképesítéssel rendelkezik, és a betegek gyakran orvosi vagy fogorvosi beutaló nyomán vették igénybe az ellátásait.

51 A feltett kérdésekre tehát az alábbi választ kell adni:

– A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját akként kell értelmezni, hogy e rendelkezés az abban rögzített adómentesség alkalmazása szempontjából mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok részére a paramedicinális hivatások és az e hivatások keretében nyújtott egészségügyi ellátások meghatározása tekintetében. A tagállamoknak e mérlegelési jogkör gyakorlása során azonban tiszteletben kell tartaniuk egyfelől e rendelkezés célját, miszerint biztosítani kell, hogy az adómentesség kizárólag a szükséges szakmai képesítéssel rendelkező személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozzék, másfelől pedig az adósemlegesség elvét.

– Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a pszichoterapeutákat a paramedicinális hivatások meghatározásából, amennyiben a pszichoterapeutás kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat pszichiáterek, pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlói végzik, jóllehet azok minősége egyenértékűnek tekinthető abban az esetben, ha azokat pszichoterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

– Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a fizioterapeuták által végzett bizonyos, a zavaró termező diagnózissal történő beavatkozásokhoz hasonló egészségügyi tevékenységeket a paramedicinális hivatások meghatározásából, amennyiben e kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat orvosok vagy fogorvosok végzik, jóllehet azok minősége egyenértékűnek tekinthető abban az esetben, ha azokat fizioterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

A költségekről

52 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:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját akként kell értelmezni, hogy e rendelkezés az abban rögzített adómentesség alkalmazása szempontjából mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok részére a paramedicinális hivatások és az e hivatások keretében nyújtott egészségügyi ellátások meghatározása tekintetében. A tagállamoknak e mérlegelési jogkör gyakorlása során azonban tiszteletben kell tartaniuk egyfelől e rendelkezés célját, miszerint biztosítani kell, hogy az adómentesség kizárólag a szükséges szakmai képesítéssel rendelkező személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozzék, másfelől pedig az adósemlegesség elvét.

Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a pszichoterapeutákat a paramedicinális hivatások meghatározásából, amennyiben a pszichoterapeutás kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat pszichiáterek, pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlói végzik, jóllehet azok minősége egyenértékűnek tekinthető abban az esetben, ha azokat pszichoterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a fizioterapeuták által végzett bizonyos, a zavaró termező diagnózissal történő beavatkozásokhoz hasonló egészségügyi tevékenységeket a paramedicinális hivatások meghatározásából, amennyiben e kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat orvosok vagy fogorvosok végzik, jóllehet azok minősége egyenértékűnek tekinthető abban az esetben, ha azokat fizioterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.”

Aláírások

---

*Az eljárás nyelve: holland.

.

InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

Kezdőlap > Kereső > A keresés eredménye > Dokumentumok

Nyomtatás indítása

PDF formátum

A dokumentum nyelve :

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. december 15.[1](1)

C-443/04. és C-444/04. sz. ügyek

H. A. Solleveld
kontra
Staatssecretaris van Financiën

és
J. E. van den Hout-van Eijnsbergen
kontra
Staatssecretaris van Financiën

(A Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA irányelv – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja – Adómentességek – Az érintett tagállam által elismert paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi szolgáltatások – Fizioterapeuta által végzett, a szakmai tevékenységébe nem tartozó szolgáltatások – A nemzeti szakmai szabályok által elismert, de a HÉA-szabályozás által el nem ismert pszichoterapeuta által végzett szolgáltatások”

I – Bevezetés

1. A Hoge Raad der Nederlanden mindkét, egyesített eljárásban a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról − közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (a továbbiakban: hatodik irányelv)(2) a paramedicinális hivatásokat folytató személyek által nyújtott egészségügyi ellátásokra vonatkozó értelmezését kéri a Bíróságtól.

2. A C-443/04. sz. ügyben bizonyos alternatív diagnosztikai és kezelési módszereknek, az úgynevezett zavaró termező diagnózisnak a megítéléséről van szó. Az ezeket a szolgáltatásokat végző H. A. Solleveld államilag elismert fizioterapeuta. Az adóhatóság azonban a zavaró termező diagnózist nem tekinti adómentes szolgáltatásnak, mivel az nem tartozik a fizioterapeuták szakmai tevékenységének körébe.

3. A C-444/04. sz. alapügy alperese, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen a szakmára vonatkozó jogi rendelkezések értelmében elismert pszichoterapeuta, és e szakma keretében tipikus szolgáltatásokat végez. Az egészségügyi ellátások hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentességére vonatkozó holland rendelkezések tartalmazták ugyan a pszichológusok és a pszichiáterek által nyújtott szolgáltatásokat, a pszichoterapeuták által nyújtottakat azonban nem. Ezért a J. E. van den Hout-van Eijnsbergen által végzett tevékenységek az adóhatóság álláspontja szerint adókötelesek.

4. Ez a két tényállás indította a Hoge Raad der Nederlandent arra, hogy az adómentességnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában foglalt esetére vonatkozóan értelmezést kérjen a Bíróságtól. Mindenekelőtt azt kell tisztázni, hogy meddig terjed a tagállamok mozgástere az e rendelkezés értelmében vett

paramedicinális hivatások elismerése és az elismert hivatás körébe tartozó tevékenységek meghatározása során.

II – Jogi háttér

A – *A hatodik irányelv*

5. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének kivonatos szövege a következő:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói fejtenek ki [helyesen: az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi ellátások];

[...]”

B – *A nemzeti szabályozás*

6. A Wet op de omzetbelasting 1968 (a HÉA-ról szóló törvény) 11. §-a (1) bekezdése g) pontjának az 1997. december 1-jétől hatályos szövege szerint mentesek a HÉA alól: „azon paramedicinális hivatás gyakorlói által nyújtott szolgáltatások, amelynek szabályait a Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (BIG-törvény) alapján határozták meg”.

7. A BIG-törvény 3. §-a olyan nyilvántartás vezetését írja elő, amelybe az egészségügyi hivatások gyakorlóit, így többek között a fizioterapeutákat és a pszichoterapeutákat is, a mindenkori feltételek teljesítése esetén bejegyzik.

8. A C-444/04. sz. ügyre a HÉA-ról szóló törvény 1997. előtt hatályos szövege vonatkozik. A 11. § (1) bekezdése b) pontja szerint abban az időben mentesek voltak a HÉA alól: „az orvosok (ide nem értve az állatorvosokat), a pszichológusok, a logopédusok, az ápolók és a szülészek által, valamint azon paramedicinális hivatás gyakorlói által nyújtott szolgáltatások, amelynek szabályait a Wet op de paramedische beroepen (a paramedicinális hivatásokról szóló törvény)(3) alapján határozták meg”. A pszichoterapeuták akkor sem tartoznak ebbe a felsorolásba, ha a Besluit inzakte Registratie van Psychotherapeuten (a pszichoterapeuták nyilvántartásáról szóló rendelet)(4) alapján a megfelelő szakmai nyilvántartásba bejegyezték őket.

9. A BIG-törvény 29. §-a a fizioterápiás kezelések közelebbi meghatározása során a Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeutenre (a fizioterapeuták képzésének feltételeiről és azok szakmai tevékenységéről szóló rendeletre)(5) utal. A rendelet 5. §-ának (1) bekezdése szerint a fizioterapeuták feladatai közé tartozik a

betegek motorikus szervi zavarainak vizsgálata és az adott zavarok fizioterápiás módszerekkel történő kezelése. E rendelkezés (2) bekezdése szerint e módszerek magukban foglalják a mozgással, a masszázzsal és testi stimulálással történő kezeléseket (az ionsugár felhasználásával történő sugárkezelés kivételével).

III – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A – *A C-444/04. sz. van den Hout-van Eijnsbergen ügy*

10. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen önállóan tevékenykedő pszichoterapeuta, és e minőségében a megfelelő nyilvántartásba is bejegyzésre került. Az 1992-től 1995-ig terjedő időszakban az általa nyújtott pszichoterápiás szolgáltatások után nem fizetett forgalmi adót, mivel azon az álláspontón volt, hogy ezek a szolgáltatások mentesek a forgalmi adó alól.

11. Az adóhatóság azonban adókötelesnek tartotta a szolgáltatásokat, és az érintett időszak tekintetében adókötelezettséget módosító értesítést bocsátottak ki J. E. van den Hout-van Eijnsbergen részére 65 402 NLG összegről. Miután az értesítéssel szemben benyújtott keresete első fokon eredménytelen maradt, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhoz. Ez a bíróság 2004. október 15-i határozatával az EK 234. cikke szerinti előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatását kérte a Bíróságtól az alábbi kérdésre vonatkozóan:

„Akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját, hogy még abban az esetben is mentesek a HÉA alól a nyilvántartásba vétel [...] jogszabályi feltételeit teljesítő pszichoterapeuta által végzett pszichoterapeutai kezelések, ha a kezeléseket végző személy azokat nem az érintett tagállam által meghatározott valamely orvosi vagy paramedicinális hivatás keretében végzi?”

B – *A C-443/04. sz. Solleveld-ügy*

12. H. A. Solleveld fizioterapeuta, és ebben a minőségében szerepel a BIG-törvényben meghatározott nyilvántartásban. Az őt különböző testi és lelki panaszokkal felkereső betegeket „gyulladt gócok és zavaró termező aktivitások” után kutatva vizsgálja meg, amelynek során elsősorban az állkapocs és a száj működési rendellenességeinek szentel figyelmet. E rendellenességek felderítése röntgenfelvétel, a száj és a bőr elektromosságának mérése és intraorális vizsgálatok útján történik. A kiindulási alap az az elmélet, hogy a fogazat a test bármely részének megbetegedésében fontos szerepet játszik.

13. Amennyiben a vizsgálat zavaró termezőt mutat ki, H. A. Solleveld maga kezeli a beteget, vagy beutalja fogorvoshoz vagy szájsebészhez. H. A. Solleveld lényegében lézersugár, homeopatikus készítmények és kézzel végzett terápia alkalmazásával kezeli a betegeit. A zavaró termező diagnózis keretében végzett tevékenysége mellett a szóban forgó időszakban „klasszikus” fizioterapeutaként is tevékenykedett.

14. A betegek 40%-át orvosok és fogorvosok utalják be H. A. Solleveldhez. A betegbiztosító társaságok többsége megtéríti a zavaró termező diagnózis keretében végzett kezelés költségeit, legalábbis akkor, ha a hagyományos orvoslás körébe nem tartozó gyógyítási technikákra vonatkozó kiegészítő biztosítást kötöttek.

15. A Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (holland királyi fizioterápiai társaság) álláspontja szerint a zavaró termező diagnózis nem tartozik a fizioterapeuták – a fizioterapeuták képzésének feltételeiről és azok szakmai tevékenységéről szóló rendeletben leírt – tevékenységi körébe. Az illetékes egészségügyi hatóság csatlakozott ehhez az álláspontho z.

16. Mivel H. A. Solleveld a tevékenységét adómentesnek tartotta, és ezért nem fizetett HÉA-t, az adóhatóság az 1994-től 2000-ig terjedő időszakra vonatkozóan több adókötelezettséget módosító értesítést küldött számára, összesen 64 000 NLG összegű forgalmi adóról. Az elsőfokú bíróság megerősítette az adóhatóság azon jogértelmezését, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 11. §-a (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentesség nem alkalmazható.

17. Az e döntés ellen benyújtott felülvizsgálati kérelmet elbíráló Hoge Raad der Nederlanden 2004. október 15-i határozatával az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé az EK 234. cikke szerinti előzetes döntéshozatali eljárás céljából:

„Akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját, hogy még abban az esetben is mentesek a HÉA alól a […] [zavaró termező] diagnózis keretében végrehajtott – diagnózis felállításából, terápiás tanácsadásból és adott esetben kezelésből álló – beavatkozások, ha a beavatkozásokat végző személy azokat nem az érintett tagállam által meghatározott valamely orvosi, illetve paramedicinális hivatás keretében végzi?”

IV – Jogi értékelés

A – *Előzetes megjegyzés*

18. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi ellátások mentesek a HÉA alól.

19. Mint azt a tárgyaláson a Bizottság joggal hangsúlyozta, egyik alapeljárásban sem vitás, hogy az érintettek mindenkor egészségügyi ellátásokat végeznek. H. A. Solleveld esetében sem kérdéses ez, jóllehet a zavaró termező diagnózis a hagyományos orvosláshoz képest alternatív gyógymódot jelent. Ezért az egészségügyi ellátás – kétségtelenül közösségi jogi – fogalmának értelmezésére a szóban forgó ügyekben nincs szükség. Csupán „az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében” fordulat értelmezése kétséges.

20. A hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és ezért meghatározásukat a közösségi jog segítségével kell elvégezni.(6)

21. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában különösen hangsúlyozza, hogy jóllehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondata értelmében a tagállamok állapítják meg a mentességek feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelelő és egyértelmű alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az előírt mentességek tartalmának meghatározását.(7) A mentességet

élvező szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplő személyével kapcsolatos egyes feltételek meghatározását a közösségi jog segítségével kellett elvégezni.(8)

22. A Bíróság e megállapításai azonban csak annyiban érvényesülnek, amennyiben az irányelv a közösségi jog autonóm fogalmait alkotja meg, abban az esetben viszont nem, ha az kivételesen a tagállamok által meghatározott fogalmakra hivatkozik.(9) A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja egyértelmű szó szerinti szövegéből az következik, hogy a tagállamok határozzák meg azokat az orvosi és paramedicinális hivatásokat, amelyekre az adómentesség vonatkozik.(10)

23. Az irányelv jogközelítő hatása azonban ezekben az esetekben sem vész el teljesen. Ugyanis az egyes fogalmaknak az irányelv keretei közötti meghatározása tekintetében a tagállamoknak a részükre biztosított mérlegelési jogkör gyakorlása során tekintettel kell lenniük az irányelv céljaira és a közösségi jog általános alapelveire.(11)

24. Ameddig a tagállam figyelembe veszi a mérlegelési jogkör e korlátait, az egyén az irányelv közvetlen alkalmazhatóságára hivatkozással nem szerezhet jogokat a tagállammal szemben.(12) Ezért mindkét alapügyben az a központi kérdés, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában a paramedicinális hivatások meghatározása tekintetében a tagállamok számára biztosított mérlegelési jogkör korlátait betartották-e.

25. A C-444/04. sz. van den Hout-van Eijnsbergen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolásához ezért azt kell tisztázni, hogy a tagállamoknak milyen feltételeket kell betartaniuk a kedvezményezett szakmák csoportjainak megállapítása során. A C-443/04. sz. Solleveld-ügyben az a kérdés, hogy a tagállamok a hivatások fogalmának meghatározásakor azokat a tevékenységeket is megszabhatják-e, amelyek a hivatás gyakorlása keretében a HÉA alól mentes szolgáltatásokként kerülnek kizárólagosan elismerésre.

B – *A C-444/04. sz. van den Hout-van Eijnsbergen ügyről*

1. A felek érvei

26. A Bizottságnak az az álláspontja, hogy a tagállam azáltal határozza meg a paramedicinális hivatás fogalmát, hogy a közegészség védelme érdekében olyan szabályokat alkot, amelyek a mindenkori szakmai cím viselésének jogát a meghatározott képesítéssel rendelkező személyek részére tartják fenn. Egy fogalom ilyen módon történő meghatározása a HÉA alóli mentesség megállapítása szempontjából is köti a tagállamot. Abban az esetben, ha a megfelelő cím viselésének kizárólagos joga a pszichoterapeuták holland szakmai nyilvántartásába történő bejegyzéshez kötődött, a J. E. van den Hout-van Eijnsbergen által nyújtott szolgáltatások mentesek voltak a HÉA alól.

27. Maga a felperes hátrányos megkülönböztetésnek tartja, hogy a pszichoterápiás szolgáltatásokat nyújtó pszichológusok és pszichiáterek mentesek voltak a HÉA alól, míg a pedagógusképesítéssel rendelkező pszichoterapeuták 1997-ig HÉA-kötelesek voltak.

28. A holland kormány ezzel szemben kifejti, hogy a nemzeti szabályozás megfelelt annak a feltételnek, hogy az adómentességnek a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdésében foglalt eseteit szűken kell értelmezni, és azokat objektív és egyértelműen alkalmazható feltételekhez kell kötni. Csak a pszichoterápiás kezelések társadalmi jelentőségének növekedésével vált célszerűvé a megfelelő szolgáltatások HÉA alóli mentesítése. Az adósemlegesség alapelve sem sérült, mivel e tekintetben minden pszichoterapeuta egyenlő bánásmódban részesült.

2. Értékelés

a) A tagállamok mérlegelési jogköre a paramedicinális hivatások meghatározása során

29. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja a paramedicinális hivatások fogalmának meghatározása során mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok számára. Ennek során a tagállamokra bízza annak eldöntését, hogy milyen jogalkotási mód alkalmazásával élnek e mérlegelési jogkörükkel.

30. Mint az az említett rendelkezés (1) bekezdésének bevezető mondatából következik, a belső jogba való átültetésre vonatkozó előírásoknak többek között az adómentességek egyértelmű alkalmazhatóságát kell lehetővé tennie. Ennek a célnak a tagállam akkor felel meg a leginkább, ha a HÉA-ról szóló nemzeti szabályokban felsorolja az általa paramedicinálisnak tartott hivatásokat, amelyek folytatásából származó bevételek mentesek a HÉA alól. Ennek során a HÉA-ra vonatkozó szabályozás utalhat a hivatásokat közelebbről meghatározó szakmai jogszabályokra is.

31. Természetesen kifejezett adójogi szabályozás kötelező jelleggel nem írható elő.(13) Az egyéb rendelkezések csak akkor alkalmazhatóak annak meghatározásakor, hogy az érintett tagállamban mely hivatások minősülnek a HÉA alóli mentesség szempontjából paramedicinális hivatásoknak, ha hiányzik a megfelelő adójogi szabályozás.

32. A Bizottság ezzel szemben − a HÉA-ról szóló nemzeti szabályozásra tekintet nélkül − azokat az egyéb rendelkezéseket is figyelembe kívánja venni, amelyek az egészségügyre vonatkozó hivatásokat szabályozzák. Szerinte az ilyen szabályozásból az adójogi minősítés mintegy automatikusan következik anélkül, hogy a tagállam az adójogi besorolás vonatkozásában elkülönült jogalkotási szabadsággal rendelkezne.

33. Nem osztom a Bizottság álláspontját. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja feltételezi, hogy a tagállam egy bizonyos hivatást *paramedicinális* hivatásként definiál. A holland jogalkotó a pszichoterapeuták hivatását jogilag szabályozta ugyan, de nem sorolta be a paramedicinális hivatások közé. E hivatást sem a HÉA-ról szóló törvény, sem a HÉA-ról szóló törvény által hivatkozott paramedicinális hivatásokról szóló törvény nem említi.

34. Önmagában az a tény, hogy a közegészség védelmét szolgáló okokból valamely szakmai címet csak meghatározott képesítéssel rendelkező személyek viselhetnek, semmiben nem utal arra, hogy egy hivatás paramedicinálisnak tekintendő-e, vagy sem. Ellentmondana a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondatában megfogalmazott egyértelműség követelményének, ha a pszichoterapeuták

nyilvántartásáról szóló szabályozásból arra következtetnénk, hogy e szakma a hozzáadottérték-adó szempontjából a paramedicinális hivatásnak tekintendő.

b) A mérlegelés korlátai

35. A paramedicinális hivatásoknak a HÉA szempontjából történő meghatározása tekintetében a tagállamoknak biztosított mérlegelési jog nem korlátlan. A korlátok különösen azt biztosítják, hogy a tagállam önkényesen ne tegyen különbséget a HÉA alól mentes és a HÉA-köteles paramedicinális hivatások között.

36. A szóban forgó esetben azt kell vizsgálni, hogy Hollandia túllépte-e a mérlegelés e korlátait azáltal, hogy a pszichoterapeutákat nem ismeri el a paramedicinális hivatás gyakorlóiként, és az e hivatás keretében végzett tevékenységet nem mentesíti a HÉA alól. Ez a vizsgálat megköveteli az 1997 előtti hollandiai ténybeli és jogi helyzet pontos vizsgálatát, ezért az alapvetően a kérdést előterjesztő bíróság feladata.(14) A Bíróság azonban iránymutatást adhat arra vonatkozóan, hogy milyen szempontokat kell ennek során figyelembe venni.

37. Mérlegelési jogkörének gyakorlása során a tagállamnak figyelemmel kell lennie az irányelv céljaira és az általános alapelvekre, így különösen az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség alapelveire.(15)

38. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességeket alapvetően szűken kell értelmezni, mivel azok kivételt jelentenek azon általános alapelv alól, amely szerint az adóalanyok által ellenérték fejében végzett minden szolgáltatás HÉA-köteles.(16) Az egészségügyi ellátások esetében azonban az adómentesség szociális céljára is tekintettel kell lenni. E szolgáltatásoknak a közösség számára elérhetőeknek kell maradniuk, és nem drágíthatóak meg a HÉA összegének hozzáadásával.(17)

39. A nemzeti jogalkotó tehát nem állapíthatja meg túl tágan az adómentes paramedicinális hivatások körét, és csak olyan szakmákat vonhat e körbe, amelyeknek tagjai az egészségügyi szolgáltatások nyújtásához képesítéssel rendelkeznek. Mint azt a Bizottság és a holland kormány joggal kiemeli, kizárólag a képesített személyzet által nyújtott egészségügyi ellátások adómentességéhez fűződik közérdek.

40. Az egyenlő bánásmód alapelvéből következik, hogy a különböző szakmákhoz tartozóknak adójogilag egyenlő bánásmódban kell részesülniük, amennyiben bizonyos tevékenységekre vonatkozóan azonos képesítéssel rendelkeznek. A végeredményben csupán az egyenlő bánásmód általános alapelvének konkrét kifejeződését jelentő adósemlegesség alapelve ezenkívül megtiltja, hogy az azonos tevékenységet folytató gazdasági szereplőket az adóztatás során eltérő bánásmódban részesítsék.(18)

41. A kérdést előterjesztő bíróságnak tehát a szóban forgó esetben azt kell vizsgálnia, hogy a felpereséhez hasonló képesítéssel rendelkező, a pszichoterapeuták nyilvántartásáról szóló rendelet értelmében vett pszichoterapeuta ugyanolyan képesítéssel rendelkezik-e a pszichoterápiás szolgáltatások nyújtásához, mint egy pszichiáter vagy pszichológus.

42. A holland kormány által előadottakkal ellentétben az adósemlegesség alapelvének megsértését önmagában nem zárja ki az a körülmény, hogy minden pszichoterapeuta egyenlő bánásmódban részesül. Össze kell hasonlítani ugyanis egyrészről a pszichiáterek és pszichológusok által, másrészről a pszichoterapeuták által nyújtott *pszichoterápiás szolgáltatásokat*. A szolgáltatások egyenértékűségének vizsgálata szempontjából viszont a szolgáltatást nyújtók személye alapvetően nem bír jelentőséggel.(19) Az egészségügyi szolgáltatásokat kínáló különböző személyek eltérő képesítése természetesen a szolgáltatások minőségére vonatkozó következtetések levonását teszi lehetővé, és ezáltal közvetetten befolyásolja az egyenértékűség vizsgálatát.

43. A szolgáltatások összehasonlíthatóságában nem játszik különösebb szerepet, hogy a pszichiáterek és a pszichológusok az egyéb szolgáltatásokkal – így például a gyógyszeres kezeléssel – összefüggésben pszichoterápiás kezelést is kínálhatnak, amivel esetleg bizonyos szinergikus hatást kívánnak elérni. Az, hogy létezik a pszichoterapeuta hivatás, ugyanis azt bizonyítja, hogy a pszichoterápiát alapvetően önálló szolgáltatásnak kell tekinteni, amely egyéb terápiáktól függetlenül is alkalmazható.

44. Ezért a C-444/04. sz. ügyben előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok részére a paramedicinális hivatások meghatározása tekintetében. A tagállamoknak e mérlegelési jogkör gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk a hatodik irányelv céljait és az általános jogelveket, így különösen az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség alapelveit. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie annak vizsgálatát, hogy az érintett tagállam túllépte-e mérlegelési jogkörének kereteit azzal, hogy a pszichoterapeuták által nyújtott szolgáltatásokat – a pszichiáterek és pszichológusok megfelelő szolgáltatásaitól eltérően – nem mentesítette a HÉA alól.

C – *A C-443/04. sz. Solleveld-ügyről*

45. Ebben az eljárásban azt kell tisztázni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja által a tagállamok részére a paramedicinális hivatások meghatározása tekintetében biztosított mérlegelési jogkör egyaránt magában foglalja-e az arra vonatkozó jogot, hogy a tagállamok azokat a hivatásra jellemző szolgáltatásokat is meghatározzák, amelyek kizárólagosan adómentességet élveznek.

1. A felek érvei

46. H. A. Solleveld álláspontja szerint a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja minden egészségügyi ellátásra vonatkozik. A tagállamok nem zárhatják ki az ellátások egyes formáit az adómentesség köréből, ha azokat egy meghatározott paramedicinális szakma tagjai végzik. Ezenkívül nem engedhető meg, hogy a zavaró termező diagnózis keretében nyújtott szolgáltatásokat adójogi szempontból eltérően kezeljék aszerint, hogy azokat diplomás fizioterapeuta vagy orvos nyújtja-e.

47. A Bizottság adómentesnek tartja a szolgáltatásokat, mivel azok egy elismert paramedicinális hivatás tagja által a szakmai tevékenysége körében nyújtott egészségügyi ellátásnak felelnek meg. Ha az adott szakmára vonatkozó nemzeti jog

szerint a fizioterapeuták nem jogosultak a megfelelő kezelések elvégzésére, úgy ezt a tagállamnak nem a HÉA alól mentes szolgáltatások köréből történő kizárással, hanem a szakmára vonatkozó jogi, illetve jogági intézkedésekkel kell elérnie. Nem vizsgálható minden egyedi esetben, hogy az ellátást képesített személy nyújtotta-e, és ezért közérdek fűződik-e a HÉA alóli mentesítéshez. Az irányelv egységes alkalmazását veszélyezteti, ha az adómentesség egy meghatározott szakmai tevékenység során nyújtott ellátás leírásától függ.

48. A holland kormány az adómentességek szűk értelmezésének kötelezettségére utal. A szabályozás szociális célkitűzésének az felel meg, ha csak azokat az egészségügyi szolgáltatásokat mentesítik a HÉA alól, amelyeket erre képesített személyek végeznek. A holland szabályozás objektív és egyértelmű. A BIG-törvény segítségével eldönthető, hogy mely szolgáltatások adómentesek.

2. Értékelés

49. Az egészségügyi ellátások mentesítése – mint arra már utaltunk – azt a célt szolgálja, hogy e szolgáltatások ne dráguljanak.(20) Annak érdekében, hogy a mentesítés igazolható legyen, a szolgáltatásoknak természetesen bizonyos minőségi színvonalat kell elérniük, ezért a szabályozás azzal számol, hogy a szolgáltatásokat orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlása keretében, és következésképpen hozzáértő személy végzi.(21)

50. A tagállam jogosult marad a megfelelő hivatások meghatározására. Mindazonáltal kérdéses, hogy ez a mérlegelési jogkör magában foglalja-e azon tevékenységek meghatározását is, amelyeket egy meghatározott hivatás keretében végeznek, és amelyek ezáltal adómentesek.

51. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának megfogalmazása nem ad erre egyértelmű választ. Csupán az angol nyelvű változatot lehetne úgy értelmezni, hogy a tagállamok határozzák meg azt is, hogy mely tevékenységeket kell a paramedicinális hivatás szakmai tevékenységei közé sorolni. Az angol változat szövege a következő: „the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned”. Bizonytalan, hogy az „as defined by the Member State” mondatrész csupán a „medical and paramedical professions” kifejezésre vagy a teljes „the exercise of the medical and paramedical professions” kifejezésre vonatkozik-e.

52. A Bizottság a „paramedicinális hivatások gyakorlása keretében” kifejezést tényleges értelmében veszi, azaz úgy értelmezi, hogy a megfelelő szolgáltatást szakmai tevékenység, nem pedig további (kiegészítő) tevékenység keretében kell végezni.

53. Egyrészről e tekintetben tisztázatlan marad, hogy ebben az értelemben miként kell meghatározni a paramedicinális hivatás gyakorlásának tényleges kereteit. Bár ebből a szempontból különböző körülményeket lehetne figyelembe venni, mint például azt, hogy az ellátás a rendelőben történik-e. De akkor hogyan kell megítélni az otthoni látogatásokat? Éppen az a körülmény hogy egy meghatározott tevékenységnek semmi köze a gyakorolt hivatáshoz, biztosít megbízható támpontot annak megállapításához, hogy a szolgáltató elhagyta professzionális kereteit.

54. Másrészről a Bizottság félreérti az irányelv azon célkitűzését, hogy az egészségügyi ellátások csak akkor mentesíthetőek az adó alól, ha azokat erre képesített személyek nyújtják.(22)

55. Az irányelv a tagállamokra bízza azon orvosi és paramedicinális hivatások meghatározását, amelynek tagjai az egészségügyi szolgáltatások nyújtására képesítéssel rendelkeznek. Ez a meghatározás e tekintetben nem lenne teljes, ha kizárólag absztrakt követelményeket támasztana a meghatározott egészségügyi hivatást gyakorolni szándékozó személyek képesítésével szemben anélkül, hogy egyben azt is meghatározná, hogy e hivatás milyen tevékenységeket foglal magában. Hiszen nem minden orvosi és paramedicinális szakmai képesítés készít fel az ellátások minden formájának végzésére. Kézenfekvő, hogy egy fizioterapeuta nincs kiképezve arra, hogy sebészi beavatkozásokat végezzen. Ha ezt mégis megtenné, úgy megsértené az irányelv azon célkitűzését, hogy az ilyen jellegű szolgáltatásokat mentesíteni kell a HÉA alól. A tagállamoknak az orvosi és paramedicinális hivatások meghatározása terén fennálló mérlegelési jogköre ezért azt a jogosultságot is magában foglalja, hogy a tagállamok meghatározzák azon tevékenységeket, amelyek végzésére egy meghatározott hivatás képesít, és ezáltal a HÉA alóli mentességet e tevékenységekre korlátozzák.

56. Ebben az összefüggésben a Bizottság azt javasolja, hogy a szakmára vonatkozó megfelelő jogi szabályokkal tiltsák meg a hivatás tárgyi keretein túllépő ellátás folytatását ahelyett, hogy ebből a HÉA-mentességre vonjanak le következtetéseket.

57. Igazat kell adni a Bizottságnak abban, hogy a minőségbiztosítás rendszerint nem HÉA-szabályozás útján történik. Ennek megfelelően állandó ítélkezési gyakorlatában a Bíróság is megállapítja, hogy az adósemlegesség alapelve általánosságban tiltja a megengedett és a tiltott szolgáltatások közötti megkülönböztetést.(23)

58. A szóban forgó mentességgel azonban a HÉA-szabályozás éppen közérdeken alapuló célt követ. Ez a cél megköveteli, hogy egy szolgáltatást csak akkor mentesítsenek az adó alól, ha azt általában véve képesített személy végzi.

59. A Bizottság mégis tart attól, hogy az ellátások adómentességének alkalmazása során tagállamok szerint jelentős eltérések fordulhatnak elő, ha a mentesség a szakmai tevékenység terjedelmének mindenkori meghatározásától függne.

60. Ennek kapcsán meg kell állapítani, hogy a közösségi jogalkotó számításba vette a nemzeti jogrendek közötti bizonyos eltéréseket, amikor az orvosi és paramedicinális hivatások meghatározása tekintetében mérlegelési jogkört biztosított a tagállamok számára.

61. Egyebekben az adósemlegesség alapelve kizárja, hogy a szakmai tevékenység terjedelmének meghatározása az adómentesség önkényes, és a többi tagállamétól túlságosan eltérő alkalmazásához vezethessen valamely tagállamban.(24) Ezen alapelv szerint az azonos szolgáltatásokat nem lehet pusztán azért eltérő bánásmódban részesíteni, mert azokat különböző szakmai háttérrel rendelkező személyek végzik.(25) Az egészségügyi szolgáltatások esetén azonban a szolgáltató személyes képesítése döntő befolyással bír magára a szolgáltatás minőségére. Következésképpen a képesítéssel nem rendelkező személyek által végzett szolgáltatások és a megfelelő képesítéssel rendelkező személyek szolgáltatásai nem tekinthetőek azonosnak.

62. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia, hogy a holland adóhatóság a zavaró termező diagnózis besorolása során a konkrét esetben kellőképpen figyelembe vette-e az adósemlegesség alapelvét.

63. E tekintetben mindazonáltal felvetődik a probléma, hogy az ellátás e formája esetleg nem sorolható egyértelműen az orvosi vagy paramedicinális hivatások körébe, mivel újszerű és alternatív eljárásról van szó. Ezenfelül úgy tűnik, hogy ez a módszer interdiszciplináris megközelítést alkalmaz, mivel a lelki és szervi zavarokat, amelyeket szokásosan különböző szakmák tagjai – így motorikus szervi zavarok esetén adott esetben fizioterapeuták is – kezelnek, a száj és az állkapocs diagnózisával és kezelésével hozza összefüggésbe.

64. Nem lenne összeegyeztethető a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjának értelmével és céljával, ha valamely, vitathatatlanul egészségügyi ellátásnak tekintendő szolgáltatás végül azért tartozna a HÉA alá, mert egyetlen hagyományos szakmai tevékenységbe sem illik bele.(26)

65. Ezen eredmény elkerülése érdekében a hivatások tevékenységi területeit megállapító nemzeti előírásokat nem szabad túl szűken értelmezni. Ezzel szemben azt kell biztosítani, hogy azok az újszerű és interdiszciplináris módszerek befogadásához szükséges nyitottsággal rendelkezzenek. Az átfogó képzést feltételező hivatásoknak ezzel nagyobb mozgásteret hagynak, mint az alacsonyabb szintű képzést megkövetelő hivatásoknak.

66. Ebből az elméletből kiindulva feltételezhetnénk, hogy a zavaró termező diagnózisra vonatkozó szolgáltatásnyújtások mentesek a HÉA alól, ha azokat orvos vagy fogorvos végzi, mivel az e szakmákhoz tartozók átfogóbb orvosi képzést kaptak. Másrészről viszont kérdéses, hogy az orvosok, illetve a fogorvosok ebből a szempontból valóban nagyobb szakértelemmel rendelkeznek-e, mint a fizioterapeuták. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből ugyanis kiderül, hogy a betegeket gyakran éppen orvosok utalták be H. A. Solleveldhez, akik ezt a módszert nyilvánvalón nem tudják (vagy akarják) maguk alkalmazni.

67. Nem világos, hogy a zavaró termező diagnózis keretében végzett szolgáltatások a holland jog szerint valóban adómentesek lennének-e, ha azokat orvos végezné. H. A. Solleveld ezt az álláspontot képviseli. A holland kormány a tárgyaláson kifejezett kérdésre sem akart e vonatkozásban állást foglalni. Ha a kérdést előterjesztő bíróság arra az álláspontra jutna, hogy az ezen a területen végzett orvosi tevékenység mentes a HÉA alól, úgy meg kellene vizsgálnia, hogy a fizioterapeuta megfelelő szolgáltatásai egyenértékűnek tekintendőek-e, mert e hivatás folytatói ugyanolyan képesítéssel rendelkeznek e tevékenységek végzésére, mint az orvosok. Ha ez a helyzet, az adósemlegesség alapelve megkívánja, hogy egyenlő bánásmódban részesüljenek.

68. Ha a hatályos szabályok szerint az ellátás valamely elismert formája nem tartozik sem az orvosi, sem a paramedicinális hivatás tevékenységi körébe, úgy azt is figyelembe kell venni, hogy a szolgáltatást végző személy speciális képesítéssel rendelkezik-e az új módszer alkalmazására, mert például ennek érdekében szakirányú továbbképzésen vett részt.

69. Összefoglalva azt kell megállapítanunk, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja megengedi a tagállamok számára annak meghatározását, hogy mely egészségügyi ellátások tartoznak egy meghatározott orvosi vagy paramedicinális hivatás tevékenységi körébe, ezen ellátások így mentesülnek a HÉA alól. A megfelelő meghatározásoknak azonban elég nyitottnak kell lenniük ahhoz, hogy az ellátásként elismert alternatív és interdiszciplináris módszerek egy vagy több szakmába besorolhatóak legyenek. Ezenkívül e jogkör gyakorlása során a tagállamoknak tekintettel kell lenniük az adósemlegesség alapelvére.

V – Végkövetkeztetések

70. Végeredményben a Hoge Raad der Nederlanden előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire az alábbi válaszokat javasolom:

– C-444/04. sz. ügy

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról − közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok részére a paramedicinális hivatások meghatározása tekintetében. A tagállamoknak e mérlegelési jogkör gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk a hatodik irányelv céljait és az általános jogelveket, így különösen az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség alapelveit. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az érintett tagállam túllépte-e mérlegelési jogkörének kereteit azzal, hogy a pszichoterapeuták által nyújtott szolgáltatásokat – a pszichiáterek és pszichológusok megfelelő szolgáltatásaitól eltérően – nem mentesítette a HÉA alól.

– C-443/04. sz. ügy

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról − közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint a tagállam jogosult annak meghatározására, hogy mely egészségügyi ellátások tartoznak valamely meghatározott orvosi vagy paramedicinális hivatás tevékenységi körébe, ezen ellátások így mentesülnek a HÉA alól. A megfelelő meghatározásoknak azonban elég nyitottnak kell lenniük ahhoz, hogy az ellátásként elismert alternatív és interdiszciplináris módszerek egy vagy több szakmába besorolhatóak legyenek. Ezenkívül e jogkör gyakorlása során a tagállamoknak tekintettel kell lenniük az adósemlegesség alapelvére.

---

1 – Eredeti nyelv: német.

---

2 − HL L 145., 1. o. (magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

---

3 − Stb. 1963., 113. o.

---

4 − Stcrt 1986., 149. o.

5 − Stb. 1997., 516. o.

6 − A C-275/01. sz., Sinclair Collis ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.) 22. pontja; a C-284/03. sz., Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-11 237. o.) 16. pontja és a C-498/03. sz., Kingscrest és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4427. o.) 22. pontja. Lásd ugyanebben a tekintetben a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 25. pontját.

7 − A 6. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest és Montecello ügyben hozott ítélet 24. pontja, amely utal a C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-5811. o) 50. pontjára; lásd még a C-468/93. sz., Gemeente Emmen ügyben 1996. március 28-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-1721. o.) 19. pontját.

8 − A 6. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest és Montecello ügyben hozott ítélet 22. és azt követő pontjai, amelyek utalnak a C-453/93. sz. Bulthuis-Griffioen ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2341. o.) 18. pontjára.

9 − A 7. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Emmen ügyben hozott ítélet 25. pontja; lásd még a C-169/04. sz. Abbey National ügyre vonatkozó, 2005. szeptember 8-án ismertetett indítványom (2006. május 4-i ítélet, EBHT 2006., I-4027. o.) 36. pontját a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 6. alpontjára (a tagállamok által meghatározott különleges befektetési alapok kezelése) vonatkozóan.

10 − Az irányelvekben az egészségügyi hivatások (pl. orvosok, fogorvosok, szülészek és ápolónők) egész sorával kapcsolatban állítottak a szakmai képesítésre vonatkozó közös követelményeket a kölcsönös elismerés biztosítása céljából (lásd újabban mindenekelőtt a szakmai képesítések elismeréséről szóló, 2005. szeptember 7-i 2005/36/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvet, [HL L 255., 22. o.] amely több speciális irányelv helyébe lépett). Ezekhez az előírásokhoz a tagállamok mérlegelési jogkörük gyakorlása során kötve vannak. Amennyire látható, a másodlagos jogban még nem léteznek a pszichoterapeutákra és a fizioterapeutákra vonatkozó előírások. A fizioterapeuták, illetve gyógytornászok hivatása csupán néhány tagállamban számít speciális rendszerű képzéshez kötött hivatásnak (lásd a 2005/36 irányelv 11. cikke c) pontjának ii. alpontját a II. melléklet 1. pontjával összefüggésben).

11 − Az irányelv céljai vonatkozásában lásd a 7. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Emmen ügyben hozott ítélet 25. pontját; az általános alapelvek vonatkozásában lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 55. és azt követő pontjait és a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12 911. o.) 69. pontját. részletesebben lásd a jelen indítvány a 37. és azt követő pontjait.

12 − A 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 55. pontja és a 11. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 69. pontja.

13 − A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „intézmények” elismerésére vonatkozóan lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 67. pontját.

14 − Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 56. pontját és a 11. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 69. pontját. A Dornier-ügyben hozott ítélet 70. pontjában

maga a Bíróság is arra a következtetésre jutott, hogy az állami kórházakkal egyenértékű intézmény elismerése során az érintett tagállam túllépte a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit.

---

15 − Az irányelv céljai vonatkozásában lásd a 7. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Emmen ügyben hozott ítélet 25. pontját; az általános alapelvek vonatkozásában lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 55. és azt követő pontjait és 11. lábjegyzetben hivatkozott a Dornier-ügyben hozott ítélet 69. pontját. Lásd még a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 27. pontját, amelyben a bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv nem jogosít fel az adósemlegesség alapelvének megsértésére, amikor az adómentesség feltételeinek meghatározásához jogalkotási mozgásteret biztosít a tagállamok számára.

---

16 − A 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 28. pontja; a C-307/01. sz., D'Ambrumenil és Dispute Resolutions Services ügyben 2003. október 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13989. o.) 52. pontja és a 11. lábjegyzetben hivatkozott Dornier Dornier-ügyben hozott ítélet 42. pontja, valamint a 6. lábjegyzetben hivatkozott Dornier Kingscrest és Montecello ügyben hozott ítélet 29. pontja.

---

17 − A 16. lábjegyzetben hivatkozott D'Ambrumenil és Dispute Resolutions Services ügyben hozott ítélet 58. pontja, amely utal a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-249. o.) 23. pontjára és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 29. pontjára; ezek az téletek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában foglalt kórházi szolgáltatások megfelelő adómentességét érintik.

---

18 − A C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 20. pontja; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 30. pontja; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 44. pontja, valamint a C-453/02. sz. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet (az EBHT 2005 I-1131. o.) 24. pontja.

---

19 − A 18. lábjegyzetben hivatkozott Gregg-ügyben hozott ítélet 20. pontja, valamint a 18. lábjegyzetben hivatkozott Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben hozott ítélet 25. pontja.

---

20 − Lásd a fenti 38. pontot.

---

21 − Lásd a fenti 37. pontot.

---

22 − Lásd a fenti 39. pontot.

---

23 − A C-111/92. sz. Lange-ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.) 16. és 17. pontja; a 15. lábjegyzetben hivatkozott Fischer-ügyben hozott ítélet 21., 27. és azt követő pontjai; a C-158/98. sz., Coffeeshop „Siberië" ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3971. o.) 14. és 21. pontja, valamint a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-4993. o.) 19. pontja.

---

24 − Lásd ehhez a jelen indítvány 37., 42. és azt követő pontjait.

---

25 − Lásd ehhez a jelen indítvány 42. pontját és a 19. lábjegyzet hivatkozásait.

26 − Ez a körülmény természetesen felvetheti azt a kérdést, hogy az ilyen jellegű szolgáltatások valóban egészségügyi ellátásnak tekinthetőek-e.