

Downloaded via the EU tax law app / web

C?443/04. és C?444/04. sz. egyesített ügyek

H. A. Solleveld

és

J. E. van den Hout?van Eijnsbergen

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„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”

Az ítélet összefoglalása

*Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek*

*(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, A. rész, (1) bekezdés, c) pont)*

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 77/388 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 egyfel?l e rendelkezés célját, miszerint biztosítani kell, hogy az adómentesség kizárólag a szükséges szakmai képesítéssel rendelkező személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozzék, másfel?l 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 pszichoterapeuta kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat pszichiáterek, pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorló végzik, jóllehet azok min?sége egyenérték?nek tekinthet? abban az esetben, ha azokat pszichoterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell elvégeznie.

Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a fizioterapeuták által végzett bizonyos, a zavaró természetű diagnózissal történ? beavatkozásokhoz hasonló egészségügyi tevékenységeket a paramedicinális hivatások meghatározásából, amennyiben e kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat orvosok vagy fogorvosok végzik, jóllehet azok min?sége egyenérték?nek tekinthet? abban az esetben, ha azokat fizioterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést

el?terjeszt? bíróságnak kell elvégeznie.

(vö. 51. pont és a rendelkez? rész)

## 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 el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2004. október 15?én érkezett, ugyanazon a napon hozott határozatával terjesztett el? az el?tte

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

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

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: H. von Holstein hivatalvezet?-helyettes,

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

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- H. A. Solleveld képviseletében A. B. Schoonbeek advocaat,
- J. E. van den Hout?van Eijnsbergen képviseletében F. D. Kouwenhoven belastingadviseur,

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

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

a f?tanácsnok indítványának a 2005. december 15?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

## **Ítéletet**

1 Az el?zetes 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkoznak.

2 A kérelmeket egyfel?l H. A. Solleveld, fizioterapeuta, illetve másfel?l 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 lév? eljárásokban terjesztették el?, amelyben elutasította az el?bbiek 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 következ?képpen rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? 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 el?tt 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 elzeteres 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 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, szülésként, 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 fizioterapeutas módszerekkel történő kezelésére. Ugyanezen § (2) bekezdése szerint e módszerek magukban foglalják a mozgással, a masszázssal és testi stimulálással történő terápiát, az ionsugár felhasználásának kivételével.

## **Az alapeljárások és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett 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 természetű diagnózissal” történő beavatkozásokat is végez, amely tekintetében kiegészítő képzésben részesült Németországban. Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e tevékenység különleges figyelmet szentel az állkapocs és a száj működési rendellenességeinek,

amelyek felderítése röntgenfelvétel, a száj és a b?r elektromosságának mérése és intraorális vizsgálatok útján történik. A tevékenység azon az elméleten nyugszik, hogy az állkapocs, a fogazat és a szájüreg részletes vizsgálatával kideríthet?k 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 el?ször felállítja a diagnózist annak meghatározása érdekében, hogy a beteg panaszának okai összefüggésben állnak?e az állkapocs?csontban, illetve a fogazatban tapasztalható zavaró térmez?vel. Amennyiben igen, H. A. Solleveld kezelési tervet állít össze. A kezelés lényegében lézersugár, homeopátiás gyógyszerek és kézzel végzett terápia alkalmazásából áll. A gyógykezelés megkezdése el?tt azonban H. A. Solleveld vissza is küldheti a beteget fogorvoshoz vagy szájsebészhez.

12 Mivel H. A. Solleveld nem fizette meg a zavaró térmez? diagnózissal végzett tevékenységek keretében nyújtott szolgáltatások utáni HÉA?t, az 1994. január 1?je és 2000. december 31?e közötti id?szak tekintetében adókötelezettséget módosító értesítéseket bocsátottak ki a részére. Az értesítésekkel szemben benyújtott panaszait az adóhatóság elutasította. Az adóhatóság különösen az Inspecteur voor de gezondheidszorg (egészségügyi ellátások felügyelete) álláspontjára alapozta az elutasító határozatokat, amely szerint a zavaró térmez? 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 min?ségében 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 min?ségében nyújtotta, az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban felveti, hogy e szolgáltatások lehetnek?e mégis HÉA?mentesek, mivel egyfel?l azok szubjektív értelemben vett célja, hogy hozzájáruljanak a beteg orvosi kezeléséhez, és másfel?l 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 kiegészít? 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 el?zetes döntéshozatal céljából a következ? 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 térmez?] diagnózis keretében végrehajtott – diagnózis felállításából, terápiás tanácsadásból és adott esetben kezelésb?l álló – beavatkozások, ha a beavatkozásokat végz? 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 (elmeorvóorvosi f?felügyelet) 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 Gerechthof 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 elterjesztő 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 adómentesség?l 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 elterjesztő 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 gyakorlóinak közé, míg a C-443/04. sz. ügyben szóban forgó kezeléseket ugyan e hivatás gyakorlóinak 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 közelebbi 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 képzésével 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 el?adja, kétségtelen, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének els? mondata szerint a tagállamok jogosultak az adómentesség megfelel? és egyértelm? 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 ennél fogva azokat kizárják a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség köréb?l, függetlenül attól a körülményt?l, hogy a nemzeti jogban bizonyos tekintetben különös szabályok vonatkoznak e szakmára.

34 Ebb?l következ?en, amint azt a holland kormány el?adja, helytálló az a megállapítás, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában rögzített adómentesség megfelel? és egyértelm? alkalmazását szolgálja az, hogy a C?443/04. sz. ügyben a pszichoterapeuták tekintetében kizárólag a paramedicinális hivatásokról szóló nemzeti jogszabályban meghatározott szakmai képesítéssel rendelke? szolgáltatók vehetik igénybe az adómentességet, és kizárólag azon, e jogszabályban meghatározott egészségügyi tevékenységek tekintetében, amelyek végzéséhez e képesítést megszerezték.

35 A Bíróság ítélezési gyakorlatából azonban az következik, hogy az adómentesség megfelel? és egyértelm? alkalmazása nem engedi meg a tagállamoknak, hogy megsértsék a hatodik irányelv által kit?zött célokat vagy a közösségi jog elveit, különösen az egyenl? 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 történ? 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 lényegéb?l következ? 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 illet?en el?ször 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 megfelel? szakmai képesítéssel rendelke? 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 min?sége – figyelemmel a szolgáltatók szakmai képzettségére – kell? szintet ér el.

38 Ebb?l következ?en az egészségügyi szolgáltatók szakmai képesítésén alapuló objektív indokokkal, és így a nyújtott szolgáltatások min?ségére 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 történ? kizárását a nemzeti jog paramedicinális hivatásokra elfogadott meghatározásából.

39 Ami másodsorban a HÉA közös rendszerének lényegéb?l következ? adósemlegesség elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az ítélezési gyakorlat szerint ezzel az elvvel ellentétes többek között az, ha a HÉA szempontjából eltér?en kezelnek hasonló, és ezért egymással versenyz? 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 el?tt tartásával figyelembe kell venni az egészségügyi szolgáltatók szakmai képesítését. Ugyanis, mivel a képesítések nem azonosak, az egészségügyi szolgáltatásokat csak abban az esetben lehet hasonlóknak tekinteni, ha azok min?sége egyenérték? a szolgáltatások igénybe vev?i számára.

41 Ebb?l következ?en valamely adott szakmának vagy egészségügyi tevékenységnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség alkalmazása szempontjából történ? 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 részesül? személyek által nyújtott szolgáltatások min?ségének egyenérték?ségét.

42 A kérdést el?terjeszt? 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 természet? diagnózissal végzett tevékenységnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint adómentesség alkalmazása szempontjából történ? kizárása a paramedicinális hivatások köréb?l túllépi?e az e rendelkezésben a tagállamok részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit.

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

44 Amennyiben igen, a kérdést el?terjeszt? 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 ?ket a HÉA?mentesség.

45 Igenl? 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 min?ségét – szakmai képesítésükre figyelemmel – egyenérték?nek lehet tekinteni a pszichiáterek, a pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlói által nyújtott hasonló kezelések min?ségével, aminek mérlegelését a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell elvégeznie az el?tte

folyamatban lév? ügy valamennyi releváns körülménye alapján.

46 A kérdést el?terjeszt? 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 ellen?rzése alatt, és olyan különös jogszabályokban meghatározott feltételek szerint zajlottak, amelynek tiszteletben tartásáról az e célra létrehozott nyilvántartásba történ? felvétel tanúskodik mivel e körülmények alkalmasak annak biztosítására, hogy a tevékenysége gyakorlásához szükséges szakmai képesítéssel rendelkezik.

47 A C?443/04. sz. ügyet illet?en 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 vizsgálni, hogy a zavaró természet? 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 ?ket a HÉA?mentesség a fenti kezelések folytatása tekintetében.

49 Ilyen körülmények között a kérdést el?terjeszt? 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 természet?s diagnózissal végzett kezeléseket a HÉA alól, figyelembe véve az orvosok és fogorvosok ugyanolyan kezeléseire vonatkozó HÉA-szabályozást, és ennek keretében az általuk nyújtott ellátás min?ségét.

50 A kérdést el?terjeszt? 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 kiegészít? 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 egyfel?l e rendelkezés célját, miszerint biztosítani kell, hogy az adómentesség kizárólag a szükséges szakmai képesítéssel rendelkező személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozzék, másfel?l 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 pszichoterapeuta kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat pszichiáterek, pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorló végzik, jóllehet azok min?sége egyenérték?nek tekinthet? abban az esetben, ha azokat pszichoterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell elvégeznie.

– Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja

a fizioterapeuták által végzett bizonyos, a zavaró természetű 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 elterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

## **A költségekről**

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 pszichoterapeuta kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat pszichiáterek, pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlója végzik, jóllehet azok minősége egyenértékűnek tekinthető abban az esetben, ha azokat pszichoterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést elterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.**

**Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a fizioterapeuták által végzett bizonyos, a zavaró természetű 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 elterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.”**

Aláírások

\*Az eljárás nyelve: holland.