ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 15ης Δεκεμβρίου 2005 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στις υπό κρίση συνεκδικαζόμενες υποθέσεις, το Hoge Raad των Κάτω Χωρών ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 (στο εξής: έκτη οδηγία) [2] όσον αφορά την απαλλαγή των παροχών ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο της ασκήσεως παραϊατρικών επαγγελμάτων.

2. Αντικείμενο της υποθέσεως C-443/04 είναι η εκτίμηση ορισμένων εναλλακτικών διαγνωστικών και θεραπευτικών μεθόδων οι οποίες αποκαλούνται διαγνωστική πεδίων διαταραχών. Ο H. A. Solleveld, ο οποίος παρέχει τις υπηρεσίες αυτές, είναι εγγεγραμμένος στο κρατικό μητρώο φυσιοθεραπευτών. Εντούτοις, η οικονομική εφορία έκρινε ότι η διαγνωστική πεδίων διαταραχών δεν αποτελεί απαλλασσόμενη παροχή, διότι δεν συγκαταλέγεται στις δραστηριότητες που εμπίπτουν στο αντικείμενο εργασίας του φυσιοθεραπευτή.

3. Η J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη στο πλαίσιο της υποθέσεως C-444/04, έχει άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος της ψυχοθεραπεύτριας βάσει της συναφούς επαγγελματικής νομοθεσίας και παρέχει τις χαρακτηριστικές για το επάγγελμα αυτό υπηρεσίες. Οι διατάξεις της ολλανδικής νομοθεσίας σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο πρόσθετης αξίας των παροχών ιατρικής περιθάλψεως κάλυπταν μεν τις παροχές από ψυχολόγους και ψυχιάτρους, όχι όμως και τις παροχές από ψυχοθεραπευτές. Ως εκ τούτου, η οικονομική εφορία έκρινε ότι οι δραστηριότητες της J. E. van den Hout-van Eijnsbergen είναι φορολογητέες.

4. Ορμώμενο από τα πραγματικά περιστατικά αυτών των δύο υποθέσεων, το Hoge Raad υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση για την ερμηνεία του αντίστοιχου πραγματικού περί απαλλαγής από τον φόρο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας. Μεταξύ άλλων, πρέπει να διευκρι-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

νιστεί σε ποιον βαθμό τα κράτη μέλη μπορούν να αναγνωρίζουν ορισμένα επαγγέλματα ως παραϊατρικά κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως καθώς και να καθορίζουν τις δραστηριότητες που παρέχονται στο πλαίσιο ενός αναγνωρισμένου επαγγέλματος.

γ) τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

[...]

II — Νομικό πλαίσιο

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

Α — *Η έκτη οδηγία*

5. Το άρθρο 13, μέρος Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει μεταξύ άλλων τα εξής:

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

6. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του Wet op de omzetbelasting (νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών) του 1968 (όπως ισχύει από 1ης Δεκεμβρίου 1997) ορίζει ότι απαλλάσσονται του φόρου κύκλου εργασιών: «οι υπηρεσίες που παρέχονται από όσους ασκούν επάγγελμα για το οποίο έχουν θεσπιστεί κανόνες από ή βάσει του Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG).»

7. Το άρθρο 3 του Wet BIG προβλέπει τη δημιουργία μητρώου στο οποίο δύνανται να εγγραφούν όσοι ασκούν ιατρικά επαγγέλματα, μεταξύ άλλων οι φυσιοθεραπευτές και οι ψυχοθεραπευτές εφόσον πληρούν τις εκάστοτε ισχύουσες προϋποθέσεις.

8. Για την υπόθεση C-444/04 κρίσιμος είναι ο νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών ως είχε πριν από το 1997. Κατά τη διατύπωση που είχε τότε το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, απαλλάσσονταν από τον φόρο κύκλου εργασιών: «οι υπηρεσίες των ιατρών, πλην των κτηνιάτρων, των ψυχολόγων, των λογοθεραπευτών, των νοσοκόμων και των μαιών· οι υπηρεσίες προσώπων τα οποία ασκούν παραϊατρικό επάγγελμα για το οποίο έχουν θεσπιστεί κανόνες βάσει του Wet op de paramedische beroepen (νόμου σχετικά με τα παραϊατρικά επαγγέλματα) [3]». Οι ψυχοθεραπευτές δεν περιλαμβάνονταν μεταξύ των προσώπων αυτών, ακόμη και στην περίπτωση που ήσαν εγγεγραμμένοι στο αντίστοιχο επαγγελματικό μητρώο βάσει της Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten (υπουργικής αποφάσεως για την εγγραφή στα επαγγελματικά μητρώα των ψυχοθεραπευτών) [4].

9. Το άρθρο 29 του Wet BIG παραπέμπει σε σχέση με τον ακριβέστερο ορισμό των φυσιοθεραπευτικών εργασιών στην Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten (υπουργικής αποφάσεως σχετικά με τις απαιτήσεις για την εκπαίδευση και το αντικείμενο εργασίας των φυσιοθεραπευτών) [5]. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, αυτής της υπουργικής αποφάσεως, στα καθήκοντα των φυσιοθεραπευτών περιλαμβάνεται η εξέταση ασθενών για τον εντοπισμό κινητικών διαταραχών καθώς και η θεραπεία των διαταραχών αυτών με φυσιοθεραπευτικές μεθόδους. Κατά την παράγραφο 2 της διατάξεως αυτής, μεταξύ των μεθόδων αυτών περιλαμβάνεται η κινησιοθεραπεία, η θεραπεία μέσω χειρομαλάξεων και μέσω εξωτερικών ερεθισμάτων (πλην της ιονίζουσας ακτινοβολίας).

3 — Stb. 1963, σ. 113.

4 — Staatscourant 1986, σ. 149.

5 — Stb. 1997, σ. 516.

III — Τα πραγματικά περιστατικά, οι κύριες δίκες και τα προδικαστικά ερωτήματα

A — *Υπόθεση C-444/04 (J. E. van den Hout-van Eijnsbergen)*

10. Η J. E. van den Hout-van Eijnsbergen εργάζεται ως ανεξάρτητη ψυχοθεραπεύτρια και είναι εγγεγραμμένη με την ιδιότητά της αυτή στα αντίστοιχα επαγγελματικά μητρώα. Κατά το χρονικό διάστημα 1992-1995 δεν κατέβαλλε φόρο κύκλου εργασιών για την παροχή ψυχοθεραπευτικών υπηρεσιών, διότι φρονούσε ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται του φόρου κύκλου εργασιών.

11. Εντούτοις, οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι οι υπηρεσίες αυτές υπόκεινται στον φόρο και εξέδωσαν αναδρομικώς εις βάρος της J. E. van den Hout-van Eijnsbergen για το ανωτέρω χρονικό διάστημα πράξη περί επιβολής φόρου κύκλου εργασιών ύψους 65 402 ολλανδικών φιορινίων (NLG). Μετά την απόρριψη της προσφυγής της από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η J. E. van den Hout-van Eijnsbergen άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad. Με την από 15 Οκτωβρίου 2004 απόφασή του, το Hoge

Raad υπέβαλε στο Δικαστήριο βάσει του άρθρου 234 ΕΚ αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακόλουθου ερωτήματος:

«Πρέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, αρχή και στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. οι ψυχοθεραπευτικές δραστηριότητες που ασκούνται από επαγγελματία ο οποίος πληροί τις [...] ολλανδικές απαιτήσεις για την εγγραφή στο οικείο μητρώο όσων ασκούν το επάγγελμα αυτό και έχει εγγραφεί στο μητρώο ψυχοθεραπευτών, ακόμη και αν οι δραστηριότητες αυτές δεν εντάσσονται στην άσκηση —από εκείνον ο οποίος τις ασκεί— ενός ιατρικού ή παραϊατρικού επαγγέλματος που ορίζεται από το οικείο κράτος μέλος;»

B — *Υπόθεση C-443/04 (Solleveld)*

12. Ο H. A. Solleveld ασκεί το επάγγελμα του φυσιοθεραπευτή και είναι εγγεγραμμένος με την ιδιότητά του αυτή στο οικείο μητρώο σύμφωνα με όσα ορίζει ο Wet BIG. Ο H. A. Solleveld εξετάζει τους ασθενείς του οι οποίοι αντιμετωπίζουν τα πλέον ποικίλα προβλήματα σωματικής και ψυχολογικής φύσεως υπό το πρίσμα των «δραστηριοτήτων εστιών και πεδίων διαταραχών», ενώ δίνεται έμφαση κυρίως στις διαταραχές στη γνάθο και το στόμα. Οι διαταραχές αυτές εντοπίζονται με ακτινογραφίες, ηλεκτρικές μετρήσεις στόματος και ηλεκτροδερμική και ενδοστοματική εξέταση. Σημείο αφετηρίας της διαγνώσεως και θεραπείας είναι η άποψη ότι η οδοντοστοιχία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σε ασθένειες που εκδηλώνονται σε όλα τα μέλη του σώματος.

13. Αν από την εξέταση διαπιστωθεί η ύπαρξη πεδίων διαταραχών, ο H. A. Solleveld είτε αναλαμβάνει ο ίδιος τη θεραπεία του ασθενούς είτε τον παραπέμπει σε οδοντίατρο ή γναθοχειρουργό. Η θεραπευτική αγωγή στην οποία ο H. A. Solleveld υποβάλει τους ασθενείς του συνίσταται κυρίως στην εφαρμογή Softlaser, στη χορήγηση ομοιοπαθητικών σκευασμάτων και σε χειρωνακτικές θεραπείες. Εκτός των δραστηριοτήτων στο πλαίσιο της διαγνωστικής πεδίων διαταραχών, ο H. A. Solleveld εργαζόταν κατά τα εν λόγω έτη και ως «κλασσικός φυσιοθεραπευτής».

14. Το 40 % περίπου των ασθενών επισκέπτονται τον H. A. Solleveld κατόπιν παραπομπής τους από ιατρούς ή οδοντιάτρους. Οι περισσότερες ασφάλειες ασθενείας καλύπτουν τις δαπάνες για τη θεραπεία στο πλαίσιο διαγνωστικής πεδίων διαταραχών –σε κάθε περίπτωση εφόσον υπάρχει συμπληρωματική ασφάλιση για τις αποκαλούμενες εναλλακτικές μεθόδους θεραπείας.

15. Κατά την άποψη της Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Ολλανδική Βασιλική Εταιρία Φυσιοθεραπείας), η διαγνωστική πεδίων διαταραχών δεν εμπίπτει στο πεδίο δραστηριοτήτων του φυσιοθεραπευτή, όπως αυτές καθορίζονται στο διάταγμα για τις απαιτήσεις εκπαιδεύσεως των φυσιοθεραπευτών και το αντικείμενο ειδικεύσεώς τους. Οι αρμόδιες

υγειονομικές αρχές συμφώνησαν με την εκτίμηση αυτή.

IV — Νομικό πλαίσιο

16. Κατόπιν της αρνήσεως του H. A. Solleveld να καταβάλει τον φόρο προστιθέμενης αξίας, δεδομένου ότι θεωρούσε ότι η δραστηριότητά του απαλλάσσεται του φόρου, η οικονομική εφορία εξέδωσε αναδρομικώς πλειάδα πράξεων περί επιβολής φόρου κύκλου εργασιών συνολικού ύψους περίπου 64 000 ολλανδικών φιορινίων (NLG) για το χρονικό διάστημα από 1994 έως 2000. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δέχτηκε την άποψη της φορολογικής αρχής ότι δεν έχει εφαρμογή η απαλλαγή από τον φόρο βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου για τον φόρο κύκλου εργασιών.

A — *Εισαγωγική παρατήρηση*

18. Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο κύκλου εργασιών τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

17. Το Hoge Raad ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αναίρεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως υπέβαλε δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ στο Δικαστήριο, με απόφασή του της 15ης Οκτωβρίου 2004, το ακόλουθο ερώτημα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«Πρέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, αρχή και στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. οι δραστηριότητες που συνίστανται στη διάγνωση, στην παροχή θεραπευτικών συμβουλών και ενδεχομένως στη θεραπεία –όλες στο πλαίσιο της προαναφερθείσας [...] διαγνωστικής πεδίων διαταραχών– ακόμη και αν οι δραστηριότητες αυτές δεν εντάσσονται στην άσκηση –από εκείνον ο οποίος τις ασκεί– ενός ιατρικού ή παραϊατρικού επαγγέλματος που καθορίζεται από το σχετικό κράτος μέλος;»

19. Όπως ορθώς τόνισε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, σε αμφότερες τις κύριες δίκες είναι πέραν αμφιβολίας ότι και οι δύο ενδιαφερόμενοι παρείχαν υπηρεσίες ιατρικής περιθάλψεως. Ακόμη και στην περίπτωση του H. A. Solleveld, τούτο δεν τίθεται εν αμφιβόλω, μολονότι η διαγνωστική πεδίων διαταραχών αποτελεί εναλλακτική μέθοδο σε σχέση με την κλασσική ιατρική. Ως εκ τούτου, δεν χρήζει ερμηνείας η –αναμφίβολα από το κοινοτικό δίκαιο προερχόμενη– έννοια της παροχής ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο των υπό κρίση υποθέσεων. Οι ερμηνευτικές αμφιβολίες αφορούν αποκλειστικά το χωρίο «στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

20. Οι περιπτώσεις απαλλαγής από τον φόρο που προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν κατ' αρχήν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και, ως εκ τούτου, ο ορισμός τους πρέπει να αντλείται από το κοινοτικό δίκαιο [6].

21. Με πάγια νομολογία του, το Δικαστήριο έχει τονίσει μεταξύ άλλων ότι, βάσει της εισαγωγικής περιόδου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν μεν τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέψουν τη φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή και τις τυχόν καταστρατηγήσεις, ότι ωστόσο οι προϋποθέσεις αυτές δεν μπορούν να εκτείνονται στο περιεχόμενο των προβλεπόμενων απαλλαγών [7]. Οι ειδικές προϋποθέσεις, οι οποίες αφορούν την ιδιότητα ή την ταυτότητα του επιχειρηματία ο οποίος παρέχει τις απαλλασσόμενες από τον φόρο υπηρεσίες, πρέπει να ορίζονται βάσει του κοινοτικού δικαίου [8].

22. Ωστόσο, οι ανωτέρω διαπιστώσεις του Δικαστηρίου ισχύουν μόνο στην περίπτωση που η οδηγία χρησιμοποιεί αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, όχι όμως στην περίπτωση που κατ' εξαίρεση παραπέμπει στους ορισμούς των κρατών μελών [9]. Από τη σαφή διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν τα ιατρικά και παραϊατρικά επαγγέλματα επί των οποίων ισχύει η απαλλαγή από τον φόρο [10].

23. Εντούτοις, και στις περιπτώσεις αυτές, η εναρμόνιση που επιφέρει η οδηγία δεν χάνεται τελείως. Πράγματι, κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους να ορίζουν στο πλαίσιο της οδηγίας ορισμένες επιμέρους έννοιες, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν

6 — Αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2003, C-275/01, Sinclair Collis (Συλλογή 2003, σ. I-5965, σκέψη 22), της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe (Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 16) και της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest και Montecello (Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 22). Βλ., επίσης, στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 25).

7 — Απόφαση Kingscrest και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 24) η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψη 50)· βλ. επίσης την απόφαση της 28ης Μαρτίου 1996, C-468/93, Gemeente Emmen (Συλλογή 1996, σ. I-1721, σκέψη 19).

8 — Απόφαση Kingscrest και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 22 επ.) η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Συλλογή 1995, σ. I-2341, σκέψη 18).

9 — Απόφαση Gemeente Emmen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 25)· βλ. επίσης τις προτάσεις μου της 8ης Σεπτεμβρίου 2005 επί της υποθέσεως C-169/04, Abbey National (Συλλογή 2005, σ. I-4027, σημείο 36) που αφορούν το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ΄, σημείο 6, της έκτης οδηγίας (διαχείριση από κεφαλαιουχικές εταιρίες ειδικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία ορίζονται ως τέτοια από τα κράτη μέλη).

10 — Για ορισμένα ιατρικά επαγγέλματα (π.χ. ιατροί, οδοντίατροι, μαίες και νοσοκόμες) τίθενται στις οδηγίες κοινές απαιτήσεις ως προς τα επαγγελματικά προσόντα προκειμένου να διασφαλισθεί η αμοιβαία αναγνώρισή τους (βλ. νεωστί προ πάντων την οδηγία 2005/36/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 7ης Σεπτεμβρίου 2005 σχετικά με την αναγνώριση των επαγγελματικών προσόντων, ΕΕ L 255, σ. 22, η οποία υποκαθιστά μία σειρά ειδικών οδηγιών). Οι διατάξεις αυτές δεσμεύουν τα κράτη μέλη κατά την άσκηση της διακριτικής τους ευχέρειας. Ωστόσο, εξ όσων γνωρίζω, δεν υφίστανται ακόμη διατάξεις στο παράγωγο δίκαιο οι οποίες να αφορούν τους ψυχοθεραπευτές και τους φυσιοθεραπευτές. Το επάγγελμα του φυσιοθεραπευτή ή του κινησιοθεραπευτή θεωρείται επάγγελμα μόνο σε ορισμένα κράτη μέλη με ιδιαιτέρως δομημένο κύκλο σπουδών (πρβλ. άρθρο 11, στοιχείο γ΄, ii, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙ, στοιχείο 1, της οδηγίας 2005/36).

τους σκοπούς της οδηγίας και τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου [11].

24. Εφόσον το κράτος μέλος δεν υπερβαίνει τα όρια αυτής της διακριτικής του ευχέρειας, οι ιδιώτες δεν μπορούν να αποκτήσουν δικαιώματα έναντι του κράτους μέλους δια της απευθείας επικλήσεως της οδηγίας [12]. Επομένως, το βασικό ζήτημα σε αμφότερες τις κύριες δίκες είναι αν υπήρξε υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας στα κράτη μέλη σε σχέση με τον ορισμό των παραϊατρικών επαγγελμάτων.

25. Για την απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που τίθεται στο πλαίσιο της υποθέσεως C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen), πρέπει να διευκρινιστεί ποιες διατάξεις υποχρεούνται να τηρούν τα κράτη μέλη κατά τη διαπίστωση των προνομιούχων επαγγελματικών ομάδων. Στην υπόθεση C-443/04 (Solleveld) τίθεται το ερώτημα αν, κατά τον ορισμό των επαγγελμάτων, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν και τις δραστηριότητες οι οποίες και μόνον αναγνωρίζονται ως απαλλασσόμενες του φόρου προστιθεμένης αξίας παροχές στο πλαίσιο της ασκήσεως επαγγέλματος.

11 — Βλ. σε σχέση με τους σκοπούς της οδηγίας: απόφαση Gemeente Emmen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 25)· σε σχέση με τις γενικές αρχές δικαίου: αποφάσεις Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 55 επ.) και την απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier (Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 69). Βλ. συναφώς αναλυτικότερα κατωτέρω, σημεία 37 επ.).

12 — Αποφάσεις Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 55) και Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 69).

Β — *Επί της υποθέσεως C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία

26. Η Επιτροπή φρονεί ότι ο καθορισμός ενός παραϊατρικού επαγγέλματος από τα κράτη μέλη συνίσταται στη θέσπιση διατάξεων για λόγους προστασίας της δημόσιας υγείας, βάσει των οποίων ο αντίστοιχος επαγγελματικός τίτλος απονέμεται αποκλειστικά στα πρόσωπα που διαθέτουν συγκεκριμένα επαγγελματικά προσόντα. Ο καθορισμός αυτός δεσμεύει το κράτος μέλος και σε σχέση με τους σκοπούς της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Στην περίπτωση που η εγγραφή στο ολλανδικό επαγγελματικό μητρώο των ψυχοθεραπευτών συνεπάγεται αποκλειστικό δικαίωμα χρήσεως του αντίστοιχου τίτλου, οι υπηρεσίες που παρείχε η J. E. van den Hout-van Eijnsbergen απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας.

27. Η προσφεύγουσα φρονεί ότι αποτελεί δυσμενή διάκριση το γεγονός ότι, ενώ οι ψυχολόγοι και οι ψυχίατροι, οι οποίοι παρέχουν ψυχοθεραπευτικές υπηρεσίες, δεν υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι ψυχοθεραπευτές με παιδαγωγική εκπαίδευση υπέκειντο στον φόρο προστιθέμενης αξίας μέχρι το 1997.

28. Η Ολλανδική Κυβέρνηση αντιτάσσει ότι η εθνική ρύθμιση είναι σύμφωνη με την

επιταγή ότι οι προϋποθέσεις περί απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, να έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και να είναι ευχερώς εφαρμόσιμες. Μόνον αφότου οι ψυχοθεραπευτικές αγωγές απέκτησαν μεγαλύτερη κοινωνική σημασία, ήταν ενδεδειγμένο να τύχουν απαλλαγής του φόρου προστιθέμενης αξίας οι αντίστοιχες παροχές. Δεν υπάρχει παραβίαση ούτε της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι ως προς το σημείο αυτό το σύνολο των ψυχοθεραπευτών έτυχε της αυτής μεταχειρίσεως.

2. Εκτίμηση

α) Η διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών κατά τον ορισμό των παραϊατρικών επαγγελμάτων

29. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια κατά τον ορισμό των παραϊατρικών επαγγελμάτων. Συναφώς, επαφίεται στο κράτος μέλος η επιλογή της νομοτεχνικής μορφής που θα χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο της ασκήσεως αυτής της διακριτικής ευχέρειας.

30. Όπως προκύπτει από την εισαγωγική περίοδο της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου, οι διατάξεις περί μεταφοράς της οδηγίας πρέπει μεταξύ άλλων να καθιστούν δυνατή την απλή εφαρμογή των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον φόρο. Τα κράτη μέλη εκπληρώνουν τον σκοπό αυτό με τον καλύτερο δυνατό τρόπο εφόσον απαριθμούν στις εθνικές διατάξεις περί του φόρου προστιθέμενης αξίας τα επαγγέλματα τα οποία θεωρούν παραϊατρικά και των οποίων ο κύκλος εργασιών, ως εκ τούτου, απαλλάσσεται από τον φόρο κύκλου εργασιών. Συναφώς, οι ρυθμίσεις περί του φόρου προστιθέμενης αξίας μπορούν να παραπέμπουν και στο επαγγελματικό δίκαιο το οποίο καθορίζει με μεγαλύτερη ακρίβεια τα επαγγέλματα αυτά.

31. Εντούτοις, μπορεί να απαιτηθεί η θέσπιση ρητής φορολογικής ρυθμίσεως [13]. Ωστόσο, προκειμένου να καθοριστούν τα επαγγέλματα στο οικείο κράτος μέλος τα οποία θεωρούνται παραϊατρικά για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον φόρο κύκλου εργασιών, τυχόν άλλες διατάξεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον δεν υπάρχει αντίστοιχη φορολογική ρύθμιση.

32. Αντιθέτως, η Επιτροπή επιθυμεί –ανεξαρτήτως των εθνικών ρυθμίσεων περί του φόρου προστιθέμενης αξίας– να λαμβάνονται υπόψη και άλλες διατάξεις στις οποίες υφίστανται ρυθμίσεις για επαγγέλματα που άπτονται του τομέα της υγείας. Κατά την Επιτροπή, από τις ρυθμίσεις αυτές απορρέει οιονεί αυτομάτως το φορολογικό καθεστώς, χωρίς το κράτος μέλος να διαθέτει ακόμη διαφορετικό περιθώριο εκτιμήσεως σε σχέση με τον φορολογικό χαρακτηρισμό.

13 — Βλ., σε σχέση με την αναγνώριση ως οργανισμών κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, την απόφαση Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 67).

33. Δεν συμμερίζομαι αυτή την άποψη της Επιτροπής. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν ένα συγκεκριμένο επάγγελμα *ως παραϊατρικό* επάγγελμα. Ο Ολλανδός νομοθέτης ρύθμισε μεν από νομικής απόψεως το επάγγελμα του ψυχοθεραπευτή, ωστόσο δεν το χαρακτήρισε ως παραϊατρικό. Δεν μνημονεύεται ούτε στον νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας ούτε στον νόμο περί παραϊατρικών επαγγελμάτων, στον οποίον παραπέμπει ο νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών.

34. Το γεγονός και μόνον ότι για λόγους προστασίας της δημόσιας υγείας μόνον πρόσωπα με συγκεκριμένα προσόντα μπορούν να φέρουν έναν επαγγελματικό τίτλο ουδέν μαρτυρεί ως προς το αν ένα επάγγελμα πρέπει να θεωρείται παραϊατρικό. Θα ήταν αντίθετο προς την απαίτηση περί σαφήνειας του δικαίου, η οποία διατυπώνεται στην εισαγωγική περίοδο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, να συναχθεί από τη ρύθμιση σχετικά με το μητρώο των ψυχοθεραπευτών η εφαρμογή του καθεστώτος του Φ.Π.Α. που ισχύει για τα παραϊατρικά επαγγέλματα.

β) Τα όρια της διακριτικής ευχέρειας

35. Η διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να καθορίζουν τα παραϊατρικά επαγγέλματα για τους σκοπούς της νομοθεσίας περί του φόρου προστιθέμενης αξίας δεν είναι απεριόριστη. Τα όρια αυτά διασφαλίζουν μεταξύ άλλων ότι τα κράτη μέλη δεν θα εισαγάγουν αυθαίρετες διαφοροποιήσεις μεταξύ υποκείμενων και μη στον φόρο προστιθέμενης αξίας παραϊατρικών επαγγελμάτων.

36. Στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να εξεταστεί αν οι Κάτω Χώρες υπερέβησαν τα όρια αυτής της διακριτικής ευχέρειας, δεδομένου ότι δεν αναγνωρίζουν τους ψυχοθεραπευτές ως παραϊατρικό επάγγελμα και δεν απαλλάσσουν του φόρου προστιθέμενης αξίας τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της ασκήσεως του επαγγέλματος αυτού. Ο έλεγχος αυτός απαιτεί την ακριβή έρευνα της πραγματικής και νομικής καταστάσεως που υφίστατο στις Κάτω Χώρες κατά το χρονικό διάστημα πριν από το 1997 και, ως εκ τούτου, εναπόκειται κατ' αρχήν στο αιτούν δικαστήριο να τον διενεργήσει [14]. Εντούτοις, το Δικαστήριο μπορεί να υποδείξει τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη συναφώς.

37. Κατά την άσκηση αυτής της διακριτικής ευχέρειας του πρέπει το κράτος μέλος να συμμορφώνεται με τους σκοπούς της οδηγίας και τις γενικές αρχές του δικαίου, ιδίως

14 — Βλ. αποφάσεις Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 56) και Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 69). Στην απόφαση Dornier το Δικαστήριο έκρινε, και μάλιστα οίκοθεν, ότι το οικείο κράτος μέλος υπερέβη τη διακριτική ευχέρεια που παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας για την αναγνώριση ενός οργανισμού που πρέπει να εξομοιωθεί με κρατικό νοσοκομείο (σκέψη 70 της αποφάσεως).

με τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας [15].

38. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές από τον φόρο που προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας πρέπει κατ' αρχήν να ερμηνεύονται συσταλτικά, δεδομένου ότι αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι κάθε υπηρεσία την οποία παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο από επαχθή αιτία υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας [16]. Ωστόσο, στην περίπτωση των παροχών ιατρικής περιθάλψεως πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη ο κοινωνικός σκοπός της απαλλαγής από τον φόρο. Οι παροχές αυτές πρέπει να μείνουν οικονομικά προσιτές στο κοινωνικό σύνολο και δεν πρέπει να επιβαρύνονται με φόρο προστιθέμενης αξίας [17].

39. Ως εκ τούτου, ο εθνικός νομοθέτης δεν μπορεί να διευρύνει υπέρμετρα τον κύκλο των παραϊατρικών επαγγελμάτων που τυγχάνουν απαλλαγής του φόρου, αλλά υποχρεούται να περιλάβει μόνον τις ομάδες επαγγελμάτων των οποίων τα μέλη έχουν τα προσόντα για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών. Πράγματι, όπως ορθώς τόνισαν η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση, το γενικό συμφέρον αφορά αποκλειστικά την απαλλαγή υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως τις οποίες παρέχει ειδικευμένο προσωπικό.

40. Από την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως συνάγεται ότι τα μέλη των διαφόρων ομάδων επαγγελμάτων πρέπει να τυγχάνουν της αυτής φορολογικής μεταχειρίσεως, εφόσον διαθέτουν παρεμφερή προσόντα σε σχέση με συγκεκριμένες δραστηριότητες. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί ειδικότερη έκφανση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, απαγορεύει επίσης τη διαφορετική μεταχείριση των επιχειρηματιών που επιτελούν τις αυτές εργασίες [18].

41. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να ερευνήσει στην υπό κρίση υπόθεση αν ένας ψυχοθεραπευτής, κατά την έννοια του διατάγματος για την εγγραφή στο μητρώο ψυχοθεραπευτών, ο οποίος έχει την κατάρτιση της προσφεύγουσας, διαθέτει τα ίδια

15 — Βλ., σε σχέση με τους σκοπούς της οδηγίας, την απόφαση Gemeente Emmen (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 25)· όσον αφορά τις γενικές αρχές δικαίου, τις αποφάσεις Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 55 επ.) και Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 69). Βλ. επίσης την απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer (Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 27), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, οσάκις η έκτη οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως προκειμένου να καθορίσουν τις προϋποθέσεις μίας απαλλαγής, δεν τους παρέχει την εξουσία να παραβιάσουν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

16 — Απόφαση Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 28), απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2003, C-307/01, d' Ambrumenil και Dispute Resolutions Services Ltd (Συλλογή 2003, σ. I-13989, σκέψη 52) και απόφαση Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 42), καθώς και την απόφαση Kingscrest και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 29).

17 — Απόφαση d' Ambrumenil (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 58) η οποία παραπέμπει στις αποφάσεις της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23) και Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 29), οι οποίες αφορούν την αντίστοιχη απαλλαγή των νοσοκομειακών παροχών που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

18 — Αποφάσεις Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 30), Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 44) καθώς και τις αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20) και της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης (Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 24).

επαγγελματικά προσόντα με αυτά του ψυχιάτρου και του ψυχολόγου για την παροχή ψυχοθεραπευτικών υπηρεσιών.

42. Αντίθετα με τους ισχυρισμούς της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας αποκλείεται εκ του λόγου ότι όλοι οι ψυχοθεραπευτές τυγχάνουν της αυτής μεταχειρίσεως. Πράγματι, αντικείμενο συγκρίσεως πρέπει να είναι οι *ψυχοθεραπευτικές υπηρεσίες* τις οποίες παρέχουν οι ψυχίατροι και οι ψυχολόγοι, αφενός, και οι ψυχοθεραπευτές, αφετέρου. Αντιθέτως, για την εξέταση του παρεμφερούς χαρακτήρα των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν έχει κατ' αρχήν σημασία η ταυτότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες[19]. Ωστόσο, ενδέχεται από τα διαφορετικά επαγγελματικά προσόντα διαφόρων παρεχόντων ιατρικές υπηρεσίες να συνάγονται ορισμένα συμπεράσματα σε σχέση με την ποιότητα των ίδιων των υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, αυτό να επηρεάζει έμμεσα την εξέταση του παρεμφερούς χαρακτήρα τους.

43. Στο πλαίσιο της εξετάσεως του παρεμφερούς χαρακτήρα των παροχών, δεν ασκεί ιδιαίτερη επιρροή το γεγονός ότι οι ψυχίατροι και οι ψυχολόγοι μπορούν να ασκούν την ψυχοθεραπεία σε συνδυασμό με άλλες παροχές, όπως είναι παραδείγματος χάρη οι φαρμακευτικές αγωγές, και με τον τρόπο αυτόν να επιτυγχάνουν ενδεχομένως ορισμένα συνεργιστικά αποτελέσματα. Πράγματι, το ότι υφίσταται το επάγγελμα του ψυχοθεραπευτή αποδεικνύεται από το γεγονός ότι η ψυχοθεραπεία πρέπει να θεωρείται κατ' αρχήν ως αυτοτελής παροχή, η οποία μπορεί να εφαρμόζεται και ανεξάρτητα από άλλες θεραπείες.

44. Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα που τίθεται στο πλαίσιο της υποθέσεως C-444/04 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ, της έκτης οδηγίας αναγνωρίζει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια για τον καθορισμό των παραϊατρικών επαγγελμάτων. Κατά την άσκηση αυτής της διακριτικής ευχέρειας τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν τους σκοπούς της έκτης οδηγίας και τις γενικές αρχές δικαίου, ιδίως τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν το οικείο κράτος μέλος υπερέβη τη διακριτική ευχέρεια του παραλείποντας να απαλλάξει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας τις παροχές των ψυχοθεραπευτών αντίθετα με ό,τι πράττει σε σχέση με τις αντίστοιχες παροχές των ψυχιάτρων και των ψυχολόγων.

Γ — *Επί της υποθέσεως C-443/04 (Solleveld)*

45. Στην υπόθεση αυτή πρέπει να διευκρινιστεί αν η διακριτική ευχέρεια, την οποία παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας στα κράτη μέλη κατά τον καθορισμό των παραϊατρικών επαγγελμάτων, περιλαμβάνει επίσης την εξουσία να καθορίζουν τις εκάστοτε δρα-

19 — Αποφάσεις Gregg (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 20) και Linneweber και Ακριτίδης (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 18, σκέψη 25).

στηριότητες που είναι χαρακτηριστικές για το επάγγελμα αυτό για τις οποίες και μόνον ισχύει η απαλλαγή από τον φόρο.

1. Επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία

46. Ο H. A. Solleveld φρονεί ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας ισχύει για όλες τις μορφές παροχών ιατρικής περιθάλψεως. Κατά την άποψή του, τα κράτη μέλη δεν πρέπει να εξαιρούν από την απαλλαγή ορισμένες μορφές ιατρικής περιθάλψεως στην περίπτωση που αυτές παρέχονται από μέλη μιας συγκεκριμένης κατηγορίας παραϊατρικού επαγγέλματος. Επίσης, δεν είναι σύννομο να τυγχάνουν, από φορολογικής απόψεως, διαφορετικής μεταχειρίσεως οι υπηρεσίες της διαγνωστικής πεδίων διαταραχών ανάλογα από το αν παρέχονται από διπλωματούχο φυσιοθεραπευτή ή από ιατρό.

47. Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι παροχές απαλλάσσονται του φόρου, δεδομένου ότι αποτελούσαν παροχές ιατρικής περιθάλψεως από μέλος ενός αναγνωρισμένου παραϊατρικού επαγγέλματος στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Στην περίπτωση που οι φυσιοθεραπευτές δεν μπορούν, βάσει της εθνικής επαγγελματικής νομοθεσίας, να παρέχουν τέτοιου είδους υπηρεσίες, το κράτος μέλος πρέπει να προβεί στην επιβολή απαγορεύσεως με πειθαρχικά μέτρα ή μέτρα προβλεπόμενα από την επαγγελματική νομοθεσία και όχι με τον αποκλεισμό των παροχών αυτών από την απαλλαγή του φόρου προστιθέμενης αξίας. Δεν χρειάζεται να εξετάζεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση αν η ιατρική περίθαλψη παρέχεται από ειδικευμένο πρόσωπο και αν, ως εκ τούτου, η απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας είναι προς το γενικό συμφέρον. Κατά την Επιτροπή, η ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας διακυβεύεται στην περίπτωση που η απαλλαγή εξαρτάται από τον καθορισμό των παροχών ιατρικής περιθάλψεως που περιλαμβάνονται στο αντικείμενο συγκεκριμένου επαγγέλματος.

48. Η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλείται το γεγονός ότι οι προϋποθέσεις των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά. Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, είναι σύμφωνο προς τους κοινωνικούς σκοπούς της ρυθμίσεως το να απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας μόνον οι ιατρικής φύσεως υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται από τα πρόσωπα που έχουν την ανάλογη ειδίκευση. Η ολλανδική ρύθμιση είναι αντικειμενική και απλή. Βάσει του Wet BIG μπορεί να διαπιστωθεί ποιες παροχές απαλλάσσονται.

2. Εκτίμηση

49. Η απαλλαγή από τον φόρο των παροχών ιατρικής περιθάλψεως εξυπηρετεί – όπως προελέχθη– τον σκοπό της αποφυγής της περαιτέρω οικονομικής επιβαρύνσεως των παροχών αυτών [20]. Εντούτοις, για να δικαιολογείται η απαλλαγή πρέπει οι

20 — Βλ. ανωτέρω σημείο 38.

παροχές να πληρούν ορισμένα ποιοτικά κριτήρια· η ρύθμιση προϋποθέτει ότι οι υπηρεσίες παρέχονται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικού ή παραϊατρικού επαγγέλματος και, ως εκ τούτου, από αρμόδιο πρόσωπο [21].

50. Τα κράτη μέλη έχουν την αποκλειστική εξουσία να καθορίζουν τα αντίστοιχα επαγγέλματα. Εντούτοις, είναι αμφίβολο το αν αυτή η εξουσία περιλαμβάνει και τον καθορισμό των δραστηριοτήτων οι οποίες θεωρούνται ως άσκηση ενός συγκεκριμένου επαγγέλματος και, ως εκ τούτου, απαλλάσσονται του φόρου.

51. Η διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας δεν δίδει πέραν των ανωτέρω άλλου είδους διευκρινίσεις. Απλώς, στην αγγλική γλωσσική απόδοση θα μπορούσε η διατύπωση να ερμηνευθεί και υπό τη έννοια ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν επίσης ποιες δραστηριότητες περιλαμβάνονται στο εκάστοτε αντικείμενο ενός παραϊατρικού επαγγέλματος. Η αγγλική γλωσσική απόδοση έχει ως εξής: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned.* Ωστόσο, παραμένει αδιευκρίνιστο εν προκειμένω αν το τμήμα της περιόδου *as defined by the Member State* αναφέρεται μόνο στα *medical and paramedical professions* ή σε ολόκληρη την έκφραση *the exercise of the medical and paramedical professions.*

52. Η Επιτροπή ερμηνεύει την έκφραση «στο πλαίσιο της ασκήσεως των [...] παραϊατρικών επαγγελμάτων» μάλλον κατά λέξη, ήτοι υπό την έννοια ότι η αντίστοιχη υπηρεσία πρέπει να παρέχεται εντός της επαγγελματικής δραστηριότητας και όχι στο πλαίσιο άλλης (δευτερεύουσας) απασχολήσεως.

53. Εντούτοις, παραμένει ως προς το σημείο αυτό αδιευκρίνιστο το πώς πρέπει να καθορίζεται το πραγματικό πλαίσιο της ασκήσεως του παραϊατρικού επαγγέλματος υπό την ανωτέρω έννοια. Συναφώς, θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη διάφορες ενδείξεις, όπως παραδείγματος χάρη το γεγονός ότι η παροχή ιατρικής περιθάλψεως πραγματοποιείται σε ιατρείο. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή πώς πρέπει να κρίνονται οι κατ' οίκον επισκέψεις; Ακριβώς το γεγονός ότι μία συγκεκριμένη δραστηριότητα ουδεμία σχέση έχει με το ασκούμενο επάγγελμα αποτελεί αξιόπιστη ένδειξη ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταλείψει το επαγγελματικό του πλαίσιο.

54. Αφετέρου, η Επιτροπή παρορά τον σκοπό της οδηγίας σύμφωνα με τον οποίον πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως μόνο στην περίπτωση που προέρχονται από ειδικευμένα προς τούτο πρόσωπα [22].

21 — Βλ. ανωτέρω σημείο 37.

22 — Βλ. ανωτέρω σημείο 39.

55. Κατά την οδηγία, επαφίεται στα κράτη μέλη ο καθορισμός των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων των οποίων τα μέλη έχουν την κατάρτιση για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών. Συναφώς, ο καθορισμός των επαγγελμάτων αυτών θα ήταν ατελής αν έθετε μόνον αφηρημένες απαιτήσεις σε σχέση με την κατάρτιση όσων προτίθενται να ασκήσουν συγκεκριμένο ιατρικό επάγγελμα, χωρίς ταυτόχρονα να καθορίζει τις δραστηριότητες που περιλαμβάνει η άσκηση του επαγγέλματος αυτού. Και τούτο διότι η κατάρτιση που προϋποθέτει κάθε ιατρικό και παραϊατρικό επάγγελμα δεν προετοιμάζουν για κάθε είδος ιατρικής περιθάλψεως. Είναι προφανές ότι παραδείγματος χάρη ένας φυσιοθεραπευτής δεν έχει την κατάρτιση να προβαίνει σε χειρουργικές επεμβάσεις. Ως εκ τούτου, η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά τον καθορισμό των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων περιλαμβάνει και την εξουσία να καθορίζουν τις δραστηριότητες, των οποίων την άσκηση περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο επάγγελμα, και, ως εκ τούτου, να περιορίζουν τις απαλλαγές από τον φόρο προστιθέμενης αξίας μόνο στην περίπτωση της ασκήσεως των δραστηριοτήτων αυτών.

56. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή προτείνει να απαγορευθεί με αντίστοιχους κανόνες στην επαγγελματική νομοθεσία η εκτέλεση παροχών ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες υπερβαίνουν την ειδίκευση που απαιτεί η άσκηση ενός επαγγέλματος, αντί να συναχθούν εντεύθεν συνέπειες σχετικά με την απαλλαγή του φόρου προστιθέμενης αξίας.

57. Πρέπει να γίνει δεκτή η άποψη της Επιτροπής ότι η διασφάλιση της ποιότητας δεν επιτυγχάνεται κατά κανόνα μέσω της νομοθεσίας περί του φόρου προστιθέμενης αξίας. Ως εκ τούτου, κατά την πάγια νομολογία του, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει εν γένει τη διαφοροποίηση μεταξύ επιτρεπομένων και μη παροχών [23].

58. Ωστόσο, αυτή η ίδια η νομοθεσία περί του φόρου προστιθέμενης αξίας επιδιώκει με την εν λόγω απαλλαγή σκοπό γενικού συμφέροντος. Ο σκοπός αυτός επιβάλλει όπως μία παροχή απαλλάσσεται του φόρου μόνο στην περίπτωση που πραγματοποιείται από πρόσωπο που έχει την εν γένει κατάρτιση προς τούτο.

59. Ωστόσο, η Επιτροπή φοβάται ότι θα μπορούσαν να υπάρξουν σε κάθε κράτος μέλος σημαντικές αποκλίσεις κατά την εφαρμογή της απαλλαγής από τον φόρο των παροχών ιατρικής περιθάλψεως στην περίπτωση που η απαλλαγή εξηρτάτο από τον εκάστοτε καθορισμό του αντικειμένου κάθε επαγγέλματος.

23 — Αποφάσεις της 2ας Αυγούστου 1993, C-111/92, Lange (Συλλογή 1993, σ. I-4677, σκέψεις 16 και 17), Fischer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψεις 21 και 27 επ.), της 29ης Ιουνίου 1999, C-158/98, Coffeeshop „Siberië" (Συλλογή 1999, σ. I-3971, σκέψεις 14 και 21) και της 29ης Ιουνίου 2000, C-455/98, Salumets (Συλλογή 2000, σ. I-4993, σκέψη 19).

60. Συναφώς, επιβάλλεται κατ' αρχάς η διαπίστωση ότι ο κοινοτικός νομοθέτης, αναγνωρίζοντας στα κράτη μέλη ίδια διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, αποδέχτηκε το ενδεχόμενο να υπάρξουν κάποιες αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών έννομων τάξεων.

61. Κατά τα λοιπά, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποκλείει το ενδεχόμενο ο καθορισμός του αντικειμένου ενός επαγγέλματος σε κάποιο κράτος μέλος να έχει ως συνέπεια την αυθαίρετη και εντόνως αποκλίνουσα από τα λοιπά κράτη μέλη εφαρμογή της απαλλαγής [24]. Κατά την αρχή αυτή, οι παρεμφερείς παροχές δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως εκ του λόγου και μόνον ότι πραγματοποιούνται από πρόσωπα με διαφορετική επαγγελματική υποδομή [25]. Ωστόσο, στην περίπτωση των παροχών ιατρικής περιθάλψεως, η προσωπική κατάρτιση του παρέχοντος υπηρεσίες επηρεάζει αποφασιστικά την ποιότητα της ίδιας της παροχής. Επομένως, δεν μπορούν κατά κανόνα να θεωρούνται παρεμφερείς οι παροχές οι οποίες πραγματοποιούνται από πρόσωπα που δεν διαθέτουν την προς τούτο απαιτούμενη κατάρτιση, με τις παροχές που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που διαθέτουν την αντίστοιχη κατάρτιση.

24 — Βλ. συναφώς ανωτέρω τα σημεία 37 και 42 επ.

25 — Βλ. συναφώς ανωτέρω το σημείο 42 και τις παραπομπές στην υποσημείωση 19.

62. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν κατά τον χαρακτηρισμό της διαγνωστικής πεδίων διαταραχών οι ολλανδικές φορολογικές αρχές έλαβαν αρκούντως υπόψη τους in concreto την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

63. Εντούτοις, ανακύπτει συναφώς το πρόβλημα ότι αυτό το είδος παροχών ιατρικής περιθάλψεως δεν μπορεί ενδεχομένως να καταταγεί μετά βεβαιότητας σε κανένα ιατρικό ή παραϊατρικό επάγγελμα, διότι πρόκειται για μία καινοτόμο και εναλλακτική μέθοδο. Επιπλέον, είναι προφανές ότι η εφαρμογή της μεθόδου αυτής προϋποθέτει τη συνεργασία διαφόρων ειδικοτήτων, δεδομένου ότι συσχετίζει τις ψυχικές και οργανικές διαταραχές, οι οποίες παραδοσιακά ανήκουν στην αρμοδιότητα διαφορετικών επαγγελματικών ομάδων –μεταξύ άλλων και των φυσιοθεραπευτών, εφόσον πρόκειται για βλάβες του μυοσκελετικού συστήματος–, με διαγνώσεις και θεραπείες στο επίπεδο του στόματος και της γνάθου.

64. Θα ήταν αντίθετο, σε τελευταία ανάλυση, προς το περιεχόμενο και τον σκοπό του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας το να υπόκειται παρ' όλα αυτά στον φόρο προστιθέμενης αξίας μία παροχή η οποία πρέπει αναμφισβήτητα να θεωρηθεί ως παροχή ιατρικής περιθάλψεως, με το σκεπτικό ότι δεν εμπίπτει σε

κανένα από τα παραδοσιακά αντικείμενα των ιατρικών ή παραϊατρικών επαγγελμάτων [26].

65. Προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο αυτό, θα πρέπει οι εθνικές νομοθεσίες, οι οποίες καθορίζουν το πεδίο δραστηριοτήτων ενός επαγγέλματος, να μην ερμηνεύονται υπέρμετρα συσταλτικά. Αντιθέτως, πρέπει να διασφαλίζεται ότι οι διατάξεις αυτές έχουν την απαιτούμενη ευρύτητα προκειμένου να καλύπτουν και καινοτόμους μεθόδους που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα περισσοτέρων ειδικοτήτων. Συναφώς, επαγγέλματα τα οποία προϋποθέτουν ευρεία κατάρτιση αφήνουν κατά κανόνα μεγαλύτερο περιθώριο απ' ό,τι τα επαγγέλματα που απαιτούν λιγότερα προσόντα.

66. Βάσει της ανωτέρω εκτιμήσεως, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι απαλλάσσονται σε κάθε περίπτωση από τον φόρο προστιθέμενης αξίας πράξεις στο πλαίσιο της διαγνωστικής πεδίων διαταραχών, εφόσον προβαίνει σε αυτές ιατρός ή οδοντίατρος, δεδομένου ότι τα μέλη αυτών των επαγγελματικών ομάδων έχουν ευρεία ιατρική κατάρτιση. Αφετέρου, είναι αμφίβολο αν στην πράξη είναι καταλληλότεροι προς τούτο οι ιατροί ή οι οδοντίατροι απ' ό,τι οι φυσιοθεραπευτές. Και τούτο διότι από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι ο H. A. Solleveld συχνά αναλαμβάνει ασθενείς τους οποίους παραπέμπουν σε αυτόν ιατροί οι οποίοι προφανώς δεν μπορούν (ή δεν επιθυμούν) να εφαρμόσουν οι ίδιοι τη μέθοδο αυτή.

67. Δεν είναι βέβαιο αν οι παροχές της διαγνωστικής πεδίων διαταραχών απαλλάσσονται στην πράξη από τον φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει της ολλανδικής νομοθεσίας στην περίπτωση που προβαίνει σε αυτές ιατρός. Ο H. A. Solleveld υποστηρίζει την άποψη αυτή. Η Ολλανδική Κυβέρνηση απέφυγε να απαντήσει συναφώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση μολονότι της ζητήθηκε ρητώς να το πράξει. Στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο σχηματίσει την πεποίθηση ότι η ιατρική δραστηριότητα στον τομέα αυτό απαλλάσσεται του φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να εξετάσει αν οι αντίστοιχες παροχές ενός φυσιοθεραπευτή πρέπει να θεωρούνται παρεμφερείς εκ του λόγου ότι τα μέλη αυτής της επαγγελματικής ομάδας έχουν τα ίδια προσόντα με τους ιατρούς σε σχέση με τις δραστηριότητες αυτές. Αν τούτο συμβαίνει, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει την ίση μεταχείρισή τους.

68. Στην περίπτωση που μία αναγνωρισμένη μορφή παροχής ιατρικής περιθάλψεως δεν εμπίπτει, βάσει των κείμενων διατάξεων, στο πεδίο δραστηριοτήτων ούτε ενός ιατρικού ούτε ενός παραϊατρικού επαγγέλματος, τότε πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη αν ο παρέχων τις υπηρεσίες διαθέτει ιδιαίτερα προσόντα για την εφαρμογή της καινοτόμου μεθόδου, παραδείγματος χάρη διότι έχει μετεκπαιδευτεί ειδικά για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής.

26 — Εντούτοις, εξ αυτού θα μπορούσε να τεθεί το ζήτημα αν τέτοιου είδους παροχές πρέπει στην πράξη να θεωρούνται παροχές ιατρικής περιθάλψεως.

69. Εν συνόψει, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως που πρέπει να θεωρούνται ως δραστηριότητες ενός συγκεκριμένου ιατρικού ή παραϊατρικού επαγγέλματος που απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εντούτοις, οι αντίστοιχοι ορισμοί πρέπει να έχουν επαρκή ευρύτητα ώστε να μπορούν και τυχόν εναλλακτικές μέθοδοι, οι οποίες απαιτούν τη συνεργασία περισσοτέρων ειδικοτήτων και οι οποίες αναγνωρίζονται ως παροχή ιατρικής περιθάλψεως, να υπαχθούν στο αντικείμενο εργασίας μίας ή περισσότερων επαγγελματικών ομάδων. Επιπλέον, κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει τα κράτη μέλη να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

V — Πρόταση

70. Εν κατακλείδι, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα προδικαστικά ερωτήματα του Hoge Raad:

— Υπόθεση C-444/04

Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας αναγνωρίζει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό των παραϊατρικών επαγγελμάτων. Κατά την άσκηση αυτής της διακριτικής ευχέρειας, πρέπει τα κράτη μέλη να τηρούν τους σκοπούς της έκτης οδηγίας και τις γενικές αρχές του δικαίου, ιδίως την

αρχή της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν το οικείο κράτος μέλος, παραλείποντας να απαλλάξει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις παροχές των ψυχοθεραπευτών αντίθετα προς ό,τι πράττει για τις αντίστοιχες παροχές των ψυχιάτρων και των ψυχολόγων, υπερέβη την διακριτική ευχέρειά του.

— *Υπόθεση C-443/04*

Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να καθορίζουν ποιες παροχές ιατρικής περιθάλψεως πρέπει να θεωρούνται ως δραστηριότητες ενός συγκεκριμένου ιατρικού ή παραϊατρικού επαγγέλματος που απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εντούτοις, οι αντίστοιχοι ορισμοί πρέπει να έχουν επαρκή ευρύτητα ώστε να μπορούν και εναλλακτικές μέθοδοι, οι οποίες απαιτούν τη συνεργασία περισσοτέρων ειδικοτήτων και αναγνωρίζονται ως παροχή ιατρικής περιθάλψεως, να υπαχθούν στο αντικείμενο εργασίας μίας ή περισσότερων επαγγελματικών ομάδων. Επιπλέον, κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει τα κράτη μέλη να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.