DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

27. april 2006 *

I de forenede sager C-443/04 og C-444/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Nederlandenes Hoge Raad ved afgørelse af 15. oktober 2004, indgået til Domstolen samme dag, i sagerne:

H.A. Solleveld (sag C-443/04)

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

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden A. Rosas, og dommerne J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet og A. Ó Caoimh (refererende dommer),

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. oktober 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— H.A. Solleveld ved advocaat A.B. Schoonbeek

— J.E. van den Hout-van Eijnsbergen ved belastingadviseur F.D. Kouwenhoven

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og D.J.M. de Grave, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved P. van Nuffel og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. december 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om

harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er indgivet i to sager mellem en fysioterapeut, H.E. Solleveld, og en psykoterapeut, J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, på den ene side, og Staatssecretaris van Financiën på den anden side, som vedrører nogle beslutninger truffet af Inspecteur van de Belastingdienst — Ondernemingen (herefter »skatte- og afgiftsmyndighederne«), hvorved denne afslog at fritage den behandling for merværdiafgift (herefter »moms«), som de har udført som led i deres erhvervsmæssige virksomhed.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]«

Nationale retsforskrifter

Momsbestemmelser

4 Ifølge artikel 11, stk. 1, litra g), i lov om omsætningsafgift af 28. juni 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968, Stb. 1968, nr. 329, herefter »momsloven af 1968«), i den affattelse heraf, som gjaldt før den 1. december 1997, var følgende momsfritaget:

»[t]jenesteydelser, der præsteres af læger — med undtagelse af dyrlæger — psykologer, talepædagoger, sygeplejere og jordemødre, samt tjenesteydelser, der præsteres af personer, som udøver et paramedicinsk erhverv, for hvilke der er fastsat bestemmelser i medfør af loven om paramedicinske erhverv [...]«.

5 Ifølge den affattelse af artikel 11, stk. 1, litra g), i momsloven af 1968, som gælder siden den 1. december 1997, er følgende momsfritaget:

»[t]jenesteydelser præsteret af personer, som udøver et erhverv, for hvilket der er fastsat bestemmelser i eller i medfør af loven om erhverv inden for den individuelle sundhedstjeneste [...]«.

Retsforskrifter inden for sundhedssektoren

6 Indtil den blev ophævet i 1997, indeholdt loven om paramedicinske erhverv (Wet op de paramedische beroepen) af 21. marts 1963 (Stb. 1963, nr. 113, herefter »loven om paramedicinske erhverv«) tidligere følgende bestemmelse i artikel 1, stk. 2:

»Loven finder ikke anvendelse på sygepleje og gælder iøvrigt kun for paramedicinske erhverv, for hvilke der er fastsat generelle administrative bestemmelser i medfør af artikel 2.«

7 Det fremgår af forelæggelseskendelsen i sag C-444/04, at på det tidspunkt, hvor loven om paramedicinske erhverv var i kraft, var betingelserne for at blive opført i registret over psykoterapeuter indeholdt i bekendtgørelsen om registrering af psykoterapeuter (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, nr. 149, herefter »bekendtgørelsen af 1986«). Det er ubestridt, at denne bekendtgørelse ikke indeholdt nogen generelle administrative bestemmelser i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i loven om paramedicinske erhverv.

8 Artikel 3, stk. 1, i loven om erhverv inden for den individuelle sundhedstjeneste (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg) af 11. november 1993 (Stb. 1993, nr. 655), som ændret i 1997 (herefter »BIG-loven«), bestemmer følgende:

»Der skal oprettes registre, hvori de personer, som opfylder de herfor i eller i medfør af denne lov fastsatte betingelser, efter ansøgning opføres som læge, tandlæge, apoteker, psykolog inden for sundhedstjenesten, psykoterapeut, fysioterapeut, jordemoder eller sygeplejer.«

9 De behandlinger, som henhører under fysioterapeuters fagområde i henhold til BIG-loven, er nærmere fastlagt og opregnet i lovens artikel 29 og i artikel 5 i bekendtgørelsen om kravene til fysioterapeuters uddannelse og fagområde (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut) af 13. oktober 1997 (Stb. 1997, nr. 516, herefter »bekendtgørelsen af 1997«). Ifølge bekendtgørelsens artikel 5, stk. 1, omfatter disse behandlinger bl.a. undersøgelse af patienter for motoriske forstyrrelser eller risiko for motoriske forstyrrelser og behandling herfor med fysioterapeutiske metoder. Ifølge artikel 5, stk. 2, omfatter disse metoder terapi ved bevægelse, massage og fysisk stimulation, men ikke bestråling med ionstråler.

Tvisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-443/04

10 H.A. Solleveld er fysioterapeut og optaget i det register over fysioterapeuter, som er oprettet i henhold til BIG-loven. Ud over den virksomhed, han udfører inden for den

»klassiske« fysioterapi, foretager H.A. Solleveld også »diagnosticering af forstyrrelsesfelter«, inden for hvilket område han har gennemgået en supplerende specialuddannelse i Tyskland. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at man ved en sådan behandlingsmetode særlig er opmærksom på forstyrrelser i kæben og munden, som fastslås ved hjælp af røntgenfotografier, målinger af elektriske strømme i munden og huden samt undersøgelser i munden. Den er baseret på en teori om, at det ved en fagkyndig undersøgelse af kæbe, tandsæt og mundhule er muligt at fastslå årsagerne til lidelser og sygdomme og på grundlag heraf iværksætte en behandling med henblik på helbredelse eller forbedring af patientens sundhedstilstand.

11 H.A. Solleveld stiller i sin virksomhed inden for dette område først en diagnose for at afgøre, om patientens lidelser skyldes »forstyrrelsesfelter« i kæbeben eller tænder. I bekræftende fald opstiller han en plan for behandlingen. Den består hovedsagelig i behandling med en softlaser, homøopatiske produkter og manuel terapi. Han kan også, inden han foretager en behandling, henvise patienten til en tandlæge eller en kæbekirurg.

12 Da H.A. Solleveld ikke betalte moms af tjenesteydelserne i forbindelse med virksomheden med diagnosticering af forstyrrelsesfelter, modtog han pålæg om efteropkrævning af moms for perioden mellem den 1. januar 1994 og den 31. december 2000. Hans klager over pålæggene blev afvist af skatte- og afgiftsmyndighederne, hvis beslutninger navnlig var baseret på en udtalelse fra Inspecteur voor de Gezondheidszorg (inspektør for sundhedstjenesten), hvorefter diagnosticering af forstyrrelsesfelter ikke henhører under en fysioterapeuts særlige fagområde ifølge artikel 29 i BIG-loven og artikel 5 i bekendtgørelsen af 1997.

13 Ved dom af 18. november 2002 frifandt Gerechtshof te Amsterdam afgiftsmyndighederne under den sag, som H.A. Solleveld derpå anlagde til prøvelse af beslutningerne om afvisning af klagerne. Gerechtshof angav i det væsentlige som begrundelse, at de pågældende behandlinger ikke kunne anses for at være ydet af ham i hans egenskab af fysioterapeut.

14 H.A. Solleveld indgav herefter kassationsanke ved Nederlandenes Hoge Raad til prøvelse af denne dom. I forelæggelseskendelsen har Hoge Raad fremhævet, at den pågældende behandling ikke er ydet af H.A. Solleveld inden for dennes fagområde i BIG-lovens forstand, men har rejst spørgsmål om, hvorvidt behandlingen ikke desto mindre bør momsfritages, dels, da den ud fra et subjektivt synspunkt har til formål at bidrage til en medicinsk behandling af patienten, dels, da det fremgår af de faktiske omstændigheder, som er fastslået af Gerechtshof te Amsterdam, at H.A. Solleveld får henvist 40% af sine patienter fra en læge eller en tandlæge, og at de fleste forsikringsselskaber godtgør udgifterne i forbindelse med behandlingen, i det mindste for de patienter, som har tegnet en supplerende forsikring, der omfatter andre terapeutiske behandlingsmetoder end den traditionelle medicin.

15 På denne baggrund har Nederlandenes Hoge Raad besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), fortolkes således, at tjenesteydelser, som består i at stille en diagnose, foreslå en behandling og eventuelt gennemføre denne, hvilke tjenesteydelser alle præsteres som led i [diagnosticeringen af forstyrrelsesfelter], er momsfritaget, også selv om tjenesteydelserne ikke henhører under det medicinske eller paramedicinske erhverv, som udøves af den, der præsterer ydelserne, således som dette erhverv er fastlagt af den pågældende medlemsstat?«

Sag C-444/04

16 J.E. van den Hout-van Eijnsbergen er selvstændig psykoterapeut med eksamensbevis som pædagog. Hun blev optaget i 1988 i det register over psykoterapeuter, som var fastsat i bekendtgørelsen af 1986, efter at det var fastslået af Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (ledende embedslæge for den mentale folkesundhed), at hun opfyldte betingelserne i bekendtgørelsen.

17 Da J.E. van den Hout-van Eijnsbergen ikke betalte moms af sin virksomhed, modtog hun pålæg om efteropkrævning for perioden fra den 1. januar 1992 til den 31. december 1995. Hendes klage over pålæggene blev afvist af skatte- og afgiftsmyndighederne.

18 Ved dom af 20. marts 2003 frifandt Gerechtshof te 's-Gravenhage, afgiftsmyndighederne i den sag, som hun havde anlagdt til prøvelse af beslutningen om afvisning af hendes klage. Gerechtshof angav som begrundelse hovedsagelig, at begrebet »tjenesteydelser, der præsteres af læger [og] psykologer« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 11, stk. 1, litra g), i momsloven af 1968, i den affattelse heraf, der var i kraft inden for de år, som momsopkrævningen i hovedsagen vedrører, kun omfatter tjenesteydelser, der præsteres af personer, som er berettiget til at betegne sig som læge eller psykolog.

19 J.E. van den Hout-van Eijnsbergen indgav kassationsanke ved Nederlandenes Hoge Raad til prøvelse af denne dom. I forelæggelseskendelsen har Hoge Raad fremhævet, at der ikke er grundlag for at rejse tvivl om, at den behandling, som udføres af selvstændige psykoterapeuter, har et terapeutisk formål, men at psykoterapeuter ikke var optaget på listen over erhverv i henhold til artikel 11, stk. 1, litra g), i momsloven af 1968, i den affattelse heraf, som fandt anvendelse i hovedsagen, selv om de opfyldte lovgivningens betingelser for registrering, og selv om de faktisk var optaget i registret over psykoterapeuter. Endvidere har den forelæggende ret angivet, at den nævnte bestemmelse i momsloven, i den affattelse heraf, som har været gældende siden den 1. december 1997, nu momsfritager behandlinger, der ydes af psykoterapeuter. Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt den udtømmende opregning af medicinske erhverv i momsloven af 1968, i den affattelse heraf, der gjaldt før dette tidspunkt, udgjorde tilstrækkeligt grundlag for at udelukke de pågældende behandlinger fra momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

20 Nederlandenes Hoge Raad har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), fortolkes således, at psykoterapeutiske behandlinger foretaget af en person, der udøver denne virksomhed som erhverv, og opfylder de [...] ved lov fastsatte registreringsbetingelser og er optaget i [...] registeret over psykoterapeuter, er momsfritaget, også selv om disse behandlinger ikke henhører under det medicinske eller paramedicinske erhverv, som udøves af den, der udfører behandlingerne, således som dette erhverv er fastlagt af den pågældende medlemsstat?«

21 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 21. januar 2005 er sagerne C-443/04 og C-444/04 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

De præjudicielle spørgsmål

22 Med disse spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den momsfritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), omfatter behandlinger, der udføres henholdsvis af en fysioterapeut og en psykoterapeut uden for rammerne af udøvelsen af de medicinske og paramedicinske erhverv, således som disse erhverv er fastlagt af den pågældende medlemsstat.

23 Ifølge en bogstavelig fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal en erhvervsdrivende opfylde to betingelser for at være momsfritaget efter denne

bestemmelse, nemlig dels yde en »behandling af personer«, dels yde denne behandling »som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

24 Det er i den foreliggende sag ubestridt, at de behandlinger, som ydes af sagsøgerne i hovedsagen, udgør en »behandling af personer« (herefter tillige benævnt »terapeutisk behandling«) i denne bestemmelses forstand, da behandlingerne udføres med det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier, og dermed forfølger et terapeutisk formål (dom af 20.11.2003, sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 57).

25 Der er imidlertid tvivl om, hvorvidt de pågældende behandlinger kan antages at være udført som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv (herefter tillige benævnt »medicinske og paramedicinske erhverv«) som fastsat af den pågældende medlemsstat, således som det kræves ifølge den anden betingelse i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og det er dette tvivlsspørgsmål, de præjudicielle spørgsmål vedrører.

26 Hvad angår dette spørgsmål fremgår det af forelæggelsesafgørelserne, at de behandlinger, der er omhandlet i sag C-444/04, er præsteret af en tjenesteyder, som ikke på datoen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen udøvede et af de paramedicinske erhverv, som var momsfritaget ifølge den nationale lovgivning, mens behandlingerne i sag C-443/04 blev præsteret af en tjenesteyder, som udøvede et paramedicinsk erhverv, men hvor behandlingerne ikke henhørte under det særlige fagområde, som er omfattet af dette erhverv, således som dette er fastlagt i den nationale lovgivning.

27 Med sit spørgsmål i sag C-444/04 ønsker den forelæggende ret altså navnlig at få afgjort, i hvilket omfang medlemsstaterne hvad angår momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), kan udelukke visse erhverv fra de

paramedicinske erhverv, som er fastlagt i den nationale lovgivning, mens den i sag C-443/04 nærmere bestemt ønsker oplyst, om medlemsstaterne kan udelukke visse særlige former for terapeutisk behandling fra sådanne paramedicinske erhverv.

28 Hvad dette spørgsmål angår fremgår det klart af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), at denne bestemmelse ikke selv definerer begrebet »dertil knyttede erhverv« (paramedicinske erhverv), men henviser til den definition heraf, som er foretaget i medlemsstaternes nationale lovgivning.

29 Det tilkommer derfor den enkelte medlemsstat i sin egen lovgivning at definere de paramedicinske erhverv, som led i hvis udøvelse terapeutiske behandlinger er momsfritaget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Domstolen har allerede tidligere fastslået, at denne bestemmelse giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse på dette punkt (dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 81).

30 Denne skønsbeføjelse omfatter ikke blot beføjelse til at fastlægge de kvalifikationer, som kræves til udøvelsen af de pågældende erhverv, men også beføjelse til at fastlægge de særlige former for terapeutisk behandling, som henhører under disse erhverv. Da de forskellige kvalifikationer, som erhverves af tjenesteyderne, ikke nødvendigvis giver dem forudsætninger for at yde alle typer behandlinger, er en medlemsstat ved udøvelsen af sin skønsbeføjelse berettiget til at antage, at fastlæggelsen af de paramedicinske erhverv ville være ufuldstændig, hvis den kun indebærer fastsættelse af generelle krav til tjenesteydernes kvalifikationer uden at præcisere de behandlinger, som tjenesteyderne er kvalificeret til at udføre som led i udøvelsen af erhvervene.

31 Medlemsstaternes skønsbeføjelse på dette område er dog ikke ubegrænset.

32 Ganske vist kan medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, første led, som anført af den nederlandske regering, fastsætte betingelserne for momsfritagelserne for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af disse fritagelser.

33 Det må derfor antages, i modsætning til, hvad der er gjort gældende af Kommissionen for de Europæiske Fællesskaber, at medlemsstaterne som følge af den skønsbeføjelse, der tilkommer dem ved fastlæggelsen af de paramedicinske erhverv, er berettiget til at anse bestemte erhverv, såsom erhvervet som psykoterapeut i sag C-444/04, for ikke at udgøre et paramedicinsk erhverv og dermed berettiget til at udelukke det fra momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), selv om det pågældende erhverv i øvrigt hvad angår visse af dets aspekter er undergivet en særlig ordning i national ret.

34 Det må endvidere antages, som det er gjort gældende af den nederlandske regering, at der er sikret en korrekt og enkel anvendelse af momsfritagelsen i henhold til sjette artikels 13, punkt A, stk. 1, litra c), når denne — således som det er tilfældet med fysioterapeuter i sag C-443/04 — er forbeholdt tjenesteydere, som er i besiddelse af de erhvervsmæssige kvalifikationer, der ifølge den nationale lovgivning kræves til udøvelse af de paramedicinske erhverv, og endvidere kun indrømmes for de særlige former for terapeutisk behandling, for hvilken disse kvalifikationer er erhvervet, såsom de former for behandling, der er fastsat i denne lovgivning.

35 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at kravet om en korrekt og enkel anvendelse af momsfritagelserne hverken berettiger medlemsstaterne til at tilsidesætte de formål, der forfølges med sjette direktiv, eller tilsidesætte fællesskabsrettens principper i øvrigt, navnlig ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet (jf. Dornier-dommen, præmis

42 og 69, dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29 og 52, og af 12.1.2006, sag C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Sml. I, s. 589, præmis 44-46).

36 Når en afgiftspligtig ansøger om, at den terapeutiske behandling, som han udfører, anerkendes at henhøre under udøvelsen af et paramedicinsk erhverv med henblik på indrømmelse af momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), påhviler det derfor de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har overholdt grænserne for den skønsbeføjelse, der tilkommer dem i medfør af denne bestemmelse, under iagttagelse af det formål, som forfølges med denne bestemmelse og med princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som udgør en uadskillelig del af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 56, Dornier-dommen, præmis 69, og Kingscrest Associates og Montecello-dommen, præmis 52).

37 Hvad for første angår det formål, der forfølges med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), bemærkes, at den betingelse, som er fastsat i denne bestemmelse, og hvorefter den terapeutiske behandling skal udføres som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, således som disse er fastlagt af den pågældende medlemsstat, skal sikre, at der kun indrømmes momsfritagelse for behandling, som udføres af tjenesteydere, der har de krævede faglige kvalifikationer (Kügler-dommen, præmis 27). Følgelig er ikke enhver terapeutisk behandling momsfritaget, men kun såfremt den udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til tjenesteydernes faglige uddannelse.

38 Udelukkelsen af et bestemt erhverv eller en særlig form for terapeutisk behandling fra den definition af de paramedicinske erhverv, som er fastsat i den nationale lovgivning med henblik på momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal derfor kunne begrundes i objektive hensyn, der er

baseret på tjenesteydernes faglige kvalifikationer og dermed i hensynet til de pågældende tjenesteydelsers kvalitet.

39 Hvad for det andet angår princippet om afgiftsneutralitet, som udgør en uadskillelig del af det fælles momssystem, bemærkes, at dette princip ifølge Domstolens praksis er til hinder for, at tjenesteydelser, der er sammenlignelige, og som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, og Kingscrest Associates og Montecello-dommen, præmis 54).

40 Ved afgørelsen af, om terapeutiske behandlinger er sammenlignelige, skal der dog hvad angår spørgsmålet om momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i betragtning af denne bestemmelses formål tages hensyn til tjenesteydernes faglige kvalifikationer. Da kvalifikationerne ikke er identiske, kan de terapeutiske behandlinger kun anses for sammenlignelige, hvis de har samme kvalitetsniveau for modtagerne.

41 Følgelig er det ikke i strid med princippet om afgiftsneutralitet at udelukke et erhverv eller en særlig form for terapeutisk behandling fra den definition af de paramedicinske erhverv, som er fastlagt i den nationale lovgivning med henblik på momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), medmindre det kan godtgøres, at de personer, som udøver det pågældende erhverv eller udfører den pågældende terapeutiske behandling, har tilstrækkelige faglige kvalifikationer til at sikre, at den pågældende behandling har et tilsvarende kvalitetsniveau som den, der ydes af personer, som er momsfritaget i medfør af samme nationale lovgivning.

42 Det påhviler derfor den forelæggende ret at afgøre, om det forhold, at henholdsvis erhvervet som psykoterapeut — i sag C-444/04 — og den virksomhed med diagnosticering af forstyrrelsesfelter, som er udført af en fysioterapeut — i sag C-443/04 — er udelukket fra de paramedicinske erhverv hvad angår momsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), henset til samtlige de anførte betragtninger er en overskridelse af grænserne for den skønsbeføjelse, der tilkommer medlemsstaterne ifølge denne bestemmelse.

43 Herom skal vedrørende sag C-444/04 indledningsvis bemærkes, at i modsætning til, hvad den nederlandske regering har gjort gældende, er det irrelevant, at samtlige psykoterapeuter er blevet undergivet samme momsbehandling uanset deres retlige status. Derimod skal det undersøges, om den pågældende medlemsstat, som det hævdes af J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, inden for de år, momsopkrævningen i hovedsagen vedrører, anvendte en forskellig momsordning på den virksomhed, der udøves af psykoterapeuter med eksamensbevis som pædagog, i forhold til den momsordning, der blev anvendt på samme virksomhed udøvet af psykiatere og psykologer.

44 Såfremt dette var tilfældet, påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om psykoterapeuter, der ligesom sagsøgeren i hovedsagen har erhvervet eksamensbevis som pædagog, i lighed med psykiatere og psykologer faktisk har de faglige kvalifikationer, der kræves for at yde de psykoterapeutiske behandlinger, som udføres af sagsøgeren i hovedsagen, og i bekræftende fald, om de sidstnævnte er indrømmet momsfritagelse ved ydelsen af sådanne behandlinger.

45 Hvis dette er tilfældet, kan den nationale lovgivning, som er omhandlet i hovedsagen, ikke antages at overskride den skønsbeføjelse, der tilkommer medlemsstaterne i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), medmindre — hvilket det påhviler den forelæggende ret at vurdere på grundlag af samtlige relevante omstændigheder i den for retten verserende sag — de

behandlinger, som udføres af psykoterapeuter henset til disses faglige kvalifikationer må anses for at have tilsvarende kvalitet som den lignende behandling, der gives af psykiatere, psykologer eller udøvere af andre medicinske eller paramedicinske erhverv.

46 I denne forbindelse kan den forelæggende ret navnlig tage hensyn til, at sagsøgeren i hovedsagen har eksamensbevis som pædagog, og at de psykoterapeutiske behandlinger, hun har udført inden for de år, momsopkrævningen i hovedsagen vedrører, er blevet ydet inden for rammerne af den gældende lovgivning, under sundhedsmyndighedernes tilsyn og på de betingelser, der er fastsat i en særlig ordning herfor, hvis overholdelse bekræftes af, at vedkommende er opført i det pågældende erhvervsregister, idet disse omstændigheder findes egnet til at sikre, at hun havde de krævede faglige kvalifikationer til at udøve denne virksomhed.

47 Vedrørende sag C-443/04 bemærkes, at det ved efterprøvelsen af, om den pågældende medlemsstat har overskredet sin skønsbeføjelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), bør undersøges, om de behandlinger, der foretages ved hjælp af en diagnosticering af forstyrrelsesfelter, er momsfritaget, når de udføres af læger eller tandlæger.

48 På dette punkt har den nederlandske regering som svar på et spørgsmål herom under den mundtlige forhandling angivet — uden at regeringen dog har villet tage endelig stilling på dette punkt — at det ikke på forhånd er udelukket, at læger i betragtning af deres faglige viden og mere fuldstændige medicinske uddannelse kan momsfritages ved udførelsen af sådanne behandlinger.

49 Under disse forhold påhviler det den forelæggende ret i overensstemmelse med de betragtninger, som er anført ovenfor i præmis 44 og 45, at afgøre, om den pågældende medlemsstat ved ikke at momsfritage de behandlinger, som er udført af sagsøgeren i hovedsagen ved hjælp af en diagnosticering af forstyrrelsesfelter, har

overskredet sin skønsbeføjelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), under hensyn til den momsordning, der anvendes for læger og tandlæger for de samme behandlinger, og kvaliteten af den behandling, hver af disse erhvervsgrupper yder i forbindelse hermed.

50 I den forbindelse kan den forelæggende ret navnlig tage hensyn til, at sagsøgeren i hovedsagen i sin egenskab af fysioterapeut udøver et paramedicinsk erhverv i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning, at han har gennemgået en supplerende specialuddannelse til at foretage disse behandlinger, og at han ofte får henvist sine patienter af læger eller tandlæger med henblik på at udføre behandlingerne.

51 De forelagte spørgsmål må herefter besvares således:

— Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at der hvad angår momsfritagelse i henhold til denne bestemmelse tilkommer medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at definere de til udøvelse af lægegerning knyttede erhverv (paramedicinske erhverv) såvel som den terapeutiske behandling, som henhører under sådanne erhverv. Medlemsstaterne skal dog ved udøvelsen af denne skønsbeføjelse respektere dels det formål, som forfølges med bestemmelsen — og som er at sikre, at der kun indrømmes momsfritagelse for tjenesteydelser præsteret af personer, som er i besiddelse af de nødvendige faglige kvalifikationer — dels princippet om afgiftsneutralitet.

— En national lovgivning, hvorefter erhvervet som psykoterapeut er udelukket fra definitionen af de paramedicinske erhverv, er ikke i strid med det nævnte formål og det nævnte princip, medmindre — hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve — de psykoterapeutiske behandlinger ville være momsfritaget, såfremt de blev udført af psykiatere, psykologer eller udøvere af andre

medicinske eller paramedicinske erhverv, selv om behandlingerne, når de udføres af psykoterapeuter, kan anses for at have en tilsvarende kvalitet i betragtning af disses faglige kvalifikationer.

— En national lovgivning, hvorefter visse særlige former for terapeutisk behandling såsom behandlinger ved hjælp af diagnosticering af forstyrrelsesfelter, der udføres af fysioterapeuter, er udelukket fra definitionen af dette paramedicinske erhverv, er ikke i strid med det nævnte formål og det nævnte princip, medmindre — hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve — sådanne behandlinger ville være momsfritaget, såfremt de blev udført af læger eller tandlæger, selv om behandlingerne, når de udføres af fysioterapeuter, kan anses for at have en tilsvarende kvalitet under hensyn til disses faglige kvalifikationer.

Sagsomkostninger

52 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagens parter udgør led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

skal fortolkes således, at der hvad angår momsfritagelse i henhold til denne bestemmelse tilkommer medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at definere de til udøvelse af lægegerning knyttede erhverv (paramedicinske erhverv) såvel som den terapeutiske behandling, som henhører under sådanne erhverv. Medlemsstaterne skal dog ved udøvelsen af denne skønsbeføjelse respektere dels det formål, som forfølges med bestemmelsen — og som er at sikre, at der kun indrømmes momsfritagelse for tjenesteydelser præsteret af personer, som er i besiddelse af de nødvendige faglige kvalifikationer — dels princippet om afgiftsneutralitet.

En national lovgivning, hvorefter erhvervet som psykoterapeut er udelukket fra definitionen af de paramedicinske erhverv, er ikke i strid med det nævnte formål og det nævnte princip, medmindre — hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve — de psykoterapeutiske behandlinger ville være momsfritaget, såfremt de blev udført af psykiatere, psykologer eller udøvere af andre medicinske eller paramedicinske erhverv, selv om behandlingerne, når de udføres af psykoterapeuter, kan anses for at have en tilsvarende kvalitet i betragtning af disses faglige kvalifikationer.

En national lovgivning, hvorefter visse særlige former for terapeutisk behandling såsom behandlinger ved hjælp af diagnosticering af forstyrrelsesfelter, der udføres af fysioterapeuter, er udelukket fra definitionen af dette paramedicinske erhverv, er ikke i strid med det nævnte formål og det nævnte princip, medmindre — hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve — sådanne behandlinger ville være momsfritaget, såfremt de blev udført af læger eller tandlæger, selv om behandlingerne, når de udføres af fysioterapeuter, kan anses for at have en tilsvarende kvalitet under hensyn til disses faglige kvalifikationer.

Underskrifter