A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. április 27. *

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

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

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

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

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető-helyettes,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

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

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

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

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

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes

adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkoznak.

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

## Jogi háttér

*A közösségi szabályozás*

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

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

[...]

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

[...]"

*A nemzeti szabályozás*

A HÉA-ra vonatkozó szabályozás

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

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

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

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

Az egészségügyi ellátásokra vonatkozó szabályozás

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

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

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

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

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

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

## Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

*A C-443/04. sz. ügy*

10 H. A. Solleveld fizioterapeuta, és e minőségében szerepel a BIG-ben meghatározott nyilvántartásban. A „hagyományos" fizioterapeutai tevékenységeken kívül, ún.

„zavaró termező diagnózissal" történő beavatkozásokat is végez, amely tekintetében kiegészítő képzésben részesült Németországban. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e tevékenység különleges figyelmet szentel az állkapocs és a száj működési rendellenességeinek, amelyek felderítése röntgenfelvétel, a száj és a bőr elektromosságának mérése és intraorális vizsgálatok útján történik. A tevékenység azon az elméleten nyugszik, hogy az állkapocs, a fogazat és a szájüreg részletes vizsgálatával kideríthetők a panaszok és a betegségek okai, és e vizsgálatok a beteg gyógyulásának vagy állapotának javítására irányuló kezelések alapját képezhetik.

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

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

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

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

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

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

*A C-444/04. sz. ügy*

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

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

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

19 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez az ítélet megsemmisítése céljából. Miután e bíróság kifejtette, hogy ésszerűen semmiképpen sem vonható kétségbe, hogy a független pszichoterapeuták által végzett kezelések terápiás célt szolgálnak, megállapítja, hogy még, ha a pszichoterapeuták teljesítik is a bejegyzés jogszabályi feltételeit, és ténylegesen be is jegyezték őket a pszichoterapeuták nyilvántartásába, hivatásuk nem szerepel a HÉA-ról szóló 1968. évi törvény 11. §-a (1) bekezdése g) pontjának az eljárás tekintetében hatályos szövegében felsorolt szakmák között. A kérdést előterjesztő bíróság emellett megjegyzi, hogy e rendelkezésnek az 1997. december 1-jétől hatályos szövege szerint a pszichoterapeuták által nyújtott egészségügyi szolgáltatások immár mentesülnek a HÉA alól. A bíróság szerint így felmerül a kérdés, hogy elegendő-e a szóban forgó egészségügyi szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontja szerinti adómentességből történő kizárásához az a körülmény, hogy a HÉA-ról szóló 1968. évi törvénynek a fenti időpont előtt hatályos szövege az orvosi hivatások tekintetében kimerítő felsorolást tartalmazott.

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

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

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

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

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

23 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának szó szerinti értelmezése alapján az e rendelkezésben rögzített adómentesség a következő két

feltétel teljesítése esetén illeti meg a kezelést végző személyt: egyfelől „egészségügyi szolgáltatások[at]" kell nyújtania, másfelől azokat az „érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások" keretében kell ellátnia.

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

25 A kérdést előterjesztő bíróság azonban azt kívánja megtudni, hogy a fenti kezeléseket lehet-e az érintett tagállam jogában – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjában írt második feltételnek megfelelően – meghatározott orvosi és paramedicinális hivatás keretében nyújtott ellátásoknak tekinteni.

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

27 Ebből következően a C-444/04. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság közelebbről azt kívánja megállapítani, hogy a tagállamok a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában rögzített HÉA-mentesség alkalmazása szempontjából

mennyiben zárhatnak ki bizonyos szakmákat a paramedicinális hivatásoknak a nemzeti jogban elfogadott meghatározásából, míg a C-443/04. sz. ügyben e bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a tagállamok kizárhatnak-e a fenti meghatározásból bizonyos egészségügyi tevékenységeket.

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

29 Ilyen feltételek mellett a tagállamok feladata, hogy a saját belső jogukban meghatározzák azon paramedicinális hivatásokat, amelyek keretében az egészségügyi szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának megfelelően mentesek a HÉA alól. A Bíróság már kimondta, hogy e rendelkezés e tekintetben mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok számára (a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12911. o.] 81. pontja).

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

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

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

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

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

35 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából azonban az következik, hogy az adómentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazása nem engedi meg a tagállamoknak, hogy megsértsék a hatodik irányelv által kitűzött célokat vagy a közösségi jog elveit, különösen az egyenlő bánásmód elvét, amelynek a HÉA területén az adósemlegesség elve felel meg (lásd a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 42. és 69. pontját, a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2006. január 12-én

hozott ítélet [EBHT 2006., I-4427. o.] 29. és 52. pontját, valamint a C-246/04. sz., Turn- und Sportunion Waldburg ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-589. o.] 44–46. pontját).

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

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

38 Ebből következően az egészségügyi szolgáltatók szakmai képesítésén alapuló objektív indokokkal, és így a nyújtott szolgáltatások minőségére vonatkozó szempontokkal kell alátámasztani valamely meghatározott szakmának vagy egészségügyi tevékenységnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének

c) pontja szerinti adómentesség alkalmazása szempontjából történő kizárását a nemzeti jog paramedicinális hivatásokra elfogadott meghatározásából.

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

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

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

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

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

44 Amennyiben igen, a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a pedagógusi diplomát szerzett olyan pszichoterapeuták, mint az alapügy felperese, a pszichiáterekhez, illetve a pszichológusokhoz hasonlóan ténylegesen rendelkeznek-e a felperes által végzett pszichoterapeutai kezelések folytatáshoz szükséges szakmai képzettséggel, és ha igen, tevékenységük gyakorlása tekintetében megilleti-e őket a HÉA-mentesség.

45 Igenlő válasz esetén a szóban forgó nemzeti jogszabály kizárólag akkor lépi túl a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában a tagállamok részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit, ha a pszichoterapeuták által végzett kezelések minőségét – szakmai képesítésükre figyelemmel – egyenértékűnek lehet

tekintetni a pszichiáterek, a pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlói által nyújtott hasonló kezelések minőségével, aminek mérlegelését a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi releváns körülménye alapján.

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

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

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

49 Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meghatároznia, követve a jelen ítélet 44. és 45. pontjában kifejtett gondolatmenetet, hogy az érintett tagállam túllépte-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában a részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit azzal, hogy nem

mentesítette az alapügy felperese által zavaró termezős diagnózissal végzett kezeléseket a HÉA alól, figyelembe véve az orvosok és fogorvosok ugyanolyan kezeléseire vonatkozó HÉA-szabályozást, és ennek keretében az általuk nyújtott ellátás minőségét.

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

51 A feltett kérdésekre tehát az alábbi választ kell adni:

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

– Kizárólag annyiban ellentétes a fenti céllal és elvvel az a nemzeti jogszabály, amely kizárja a pszichoterapeutákat a paramedicinális hivatások meghatározásából, amennyiben a pszichoterapeutás kezelések mentesek a HÉA alól akkor, ha azokat pszichiáterek, pszichológusok vagy bármely más orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlói végzik, jóllehet azok minősége egyenértékűnek

tekinthető abban az esetben, ha azokat pszichoterapeuták nyújtják, figyelembe véve ez utóbbiak szakmai képesítését. Ennek mérlegelését a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

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

## A költségekről

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

**„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része**

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

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

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

Aláírások