

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. december 15.¹

I – Bevezetés

adómentes szolgáltatásnak, mivel az nem tartozik a fizioterapeuták szakmai tevékenységének körébe.

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

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

2. A C-443/04. sz. ügyben bizonyos alternatív diagnosztikai és kezelési módszereknek, az úgynevezett zavaró természetű diagnózist a megítéléséről van szó. Az ezeket a szolgáltatásokat végző H. A. Solleveld államilag elismert fizioterapeuta. Az adóhatóság azonban a zavaró természetű diagnózist nem tekinti

4. Ez a két tényállás indította a Hoge Raad der Nederlandent arra, hogy az adómentességnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában foglalt esetére vonatkozóan értelmezést kérjen a Bíróságtól. Mindenekelőtt azt kell tisztázni, hogy med-

1 – Eredeti nyelv: német.

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

dig terjed a tagállamok mozgástere az e rendelkezés értelmében vett paramedicinális hivatások elismerése és az elismert hivatás körébe tartozó tevékenységek meghatározása során.

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

II – Jogi háttér

[...]”

A – A hatodik irányelv

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

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

[...]

B – A nemzeti szabályozás

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

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

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

9. A BIG-törvény 29. §-a a fizioterápiás kezelések közelebbi meghatározása során a Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeutenre (a fizioterapeuták képzésének feltételeiről és azok szakmai tevékenységéről szóló rendeletre)⁵ utal. A rendelet 5. §-ának (1) bekezdése szerint a fizioterapeuták feladatai közé tartozik a betegek motorikus szervi zavarainak vizsgálata és az adott zavarok fizioterápiás módszerekkel történő kezelése. E rendelkezés (2) bekezdése szerint e módszerek

magukban foglalják a mozgással, a masszázssal és testi stimulálással történő kezeléseket (az ionsugár felhasználásával történő sugárkezelés kivételével).

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

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

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

11. Az adóhatóság azonban adókötelesnek tartotta a szolgáltatásokat, és az érintett időszak tekintetében adókötelezettséget módosító értesítést bocsátottak ki J. E. van den Hout-van Eijnsbergen részére 65 402 NLG összegről. Miután az értesítéssel szemben benyújtott keresete első fokon eredménytelen maradt, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhoz. Ez

3 – Stb. 1963., 113. o.

4 – Stcrt. 1986., 149. o.

5 – Stb. 1997., 516. o.

a bíróság 2004. október 15-i határozatával az EK 234. cikke szerinti előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatását kérte a Bíróságtól az alábbi kérdésre vonatkozóan:

útján történik. A kiindulási alap az az elmélet, hogy a fogazat a test bármely részének megbetegedésében fontos szerepet játszik.

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

B – A C-443/04. sz. Solleveld-ügy

12. H. A. Solleveld fizioterapeuta, és ebben a minőségében szerepel a BIG-törvényben meghatározott nyilvántartásban. Az őt különböző testi és lelki panaszokkal felkereső betegeket „gyulladt góccok és zavaró termelő aktivitások” után kutatva vizsgálja meg, amelynek során elsősorban az állkapocs és a száj működési rendellenességeinek szentel figyelmet. E rendellenességek felderítése röntgenfelvétel, a száj és a bőr elektromosságának mérése és intraorális vizsgálatok

13. Amennyiben a vizsgálat zavaró termelőt mutat ki, H. A. Solleveld maga kezeli a beteget, vagy beutalja fogorvoshoz vagy szájszészhez. H. A. Solleveld lényegében lézersugár, homeopátiás készítmények és kézzel végzett terápia alkalmazásával kezeli a betegeit. A zavaró termelő diagnózis keretében végzett tevékenysége mellett a szóban forgó időszakban „klasszikus” fizioterapeuta-ként is tevékenykedett.

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

15. A Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (holland királyi fizioterápiás társaság) álláspontja szerint a zavaró termelő diagnózis nem tartozik a fizioterapeuták – a fizioterapeuták képzésének feltételeiről és azok szakmai tevékenységéről szóló rendeletben leírt – tevékenységi

körébe. Az illetékes egészségügyi hatóság csatlakozott ehhez az állásponthoz.

IV – Jogi értékelés

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

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

„Akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját, hogy még abban az esetben is mentesek a HÉA alól a [...] [zavaró terméző] 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 – Előzetes megjegyzés

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

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

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

21. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában különösen hangsúlyozza, hogy jóllehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondata értelmében a tagállamok állapítják meg a mentességek feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelelő és egyértelmű alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókiékerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az előírt mentességek tartalmának meghatározását.⁷ A mentességet élvező szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplő személyével kapcsolatos egyes feltételek meghatározását a közösségi jog segítségével kellett elvégezni.⁸

22. A Bíróság e megállapításai azonban csak annyiban érvényesülnek, amennyiben az

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

23. Az irányelv jogközelítő hatása azonban ezekben az esetekben sem vész el teljesen. Ugyanis az egyes fogalmaknak az irányelv keretei közötti meghatározása tekintetében a tagállamoknak a részükre biztosított mérlegelési jogkör gyakorlása során tekintettel kell

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

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

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

9 – A 7. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Emmen ügyben hozott ítélet 25. pontja; lásd még a C-169/04. sz. Abbey National ügyre vonatkozó, 2005. szeptember 8-án ismertetett indítványom (a Bíróság előtt folyamatban lévő ügy) 36. pontját a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 6. alpontjára (a tagállamok által meghatározott különleges befektetési alapok kezelése) vonatkozóan.

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

lenniük az irányelv céljaira és a közösségi jog általános alapelveire.¹¹

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

1. A felek érvei

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

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

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

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

28. A holland kormány ezzel szemben kifejti, hogy a nemzeti szabályozás megfelelt annak

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

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

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

vonatkozó előírásoknak többek között az adómentességek egyértelmű alkalmazhatóságát kell lehetővé tennie. Ennek a célnak a tagállam akkor felel meg a leginkább, ha a HÉA-ról szóló nemzeti szabályokban felsorolja az általa paramedicinálisnak tartott hivatásokat, amelyek folytatásából származó bevételek mentesek a HÉA alól. Ennek során a HÉA-ra vonatkozó szabályozás utalhat a hivatásokat közelebbről meghatározó szakmai jogszabályokra is.

2. Értékelés

a) A tagállamok mérlegelési jogköre a paramedicinális hivatások meghatározása során

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

30. Mint az az említett rendelkezés (1) bekezdésének bevezető mondatából következik, a belső jogba való áttűrtetésre

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

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

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

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

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

b) A mérlegelés korlátai

35. A paramedicinális hivatásoknak a HÉA szempontjából történő meghatározása tekintetében a tagállamoknak biztosított mérlegelési jog nem korlátlan. A korlátok különösen azt biztosítják, hogy a tagállam önkényesen

ne tegyen különbséget a HÉA alól mentes és a HÉA-köteles paramedicinális hivatások között.

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

37. Mérlegelési jogkörének gyakorlása során a tagállamnak figyelemmel kell lennie az irányelv céljaira és az általános alapelvekre,

14 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 56. pontját és a 11. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 69. pontját. A Dornier-ügyben hozott ítélet 70. pontjában maga a Bíróság is arra a következtetésre jutott, hogy az állami kórházakkal egyenértékű intézmény elismerése során az érintett tagállam túllépte a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit.

így különösen az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség alapelveire.¹⁵

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

39. A nemzeti jogalkotó tehát nem állapíthatja meg túl tágan az adómentes paramedicinális hivatások körét, és csak olyan szakmákat vonhat e körbe, amelyeknek tagjai az

egészségügyi szolgáltatások nyújtásához képesítéssel rendelkeznek. Mint azt a Bizottság és a holland kormány joggal kiemeli, kizárólag a képesített személyzet által nyújtott egészségügyi ellátások adómentességéhez fűződik közérdek.

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

41. A kérdést előterjesztő bíróságnak tehát a szóban forgó esetben azt kell vizsgálnia, hogy a felpereséhez hasonló képesítéssel rendelkező, a pszichoterapeuták nyilvántartásáról szóló rendelet értelmében vett pszichotera-

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

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

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

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

peuta ugyanolyan képesítéssel rendelkezik-e a pszichoterápiás szolgáltatások nyújtásához, mint egy pszichiáter vagy pszichológus.

alapvetően önálló szolgáltatásnak kell tekinteni, amely egyéb terápiáktól függetlenül is alkalmazható.

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

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

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

C – A C-443/04. sz. Solleveld-ügyről

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

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

azokat a hivatásra jellemző szolgáltatásokat is meghatározzák, amelyek kizárólagosan adómentességet élveznek.

désekkel kell elérnie. Nem vizsgálható minden egyedi esetben, hogy az ellátást képesített személy nyújtotta-e, és ezért közérdek fűződik-e a HÉA alóli mentesítéshez. Az irányelv egységes alkalmazását veszélyezteti, ha az adómentesség egy meghatározott szakmai tevékenység során nyújtott ellátás leírásától függ.

1. A felek érvei

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

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

2. Értékelés

47. A Bizottság adómentesnek tartja a szolgáltatásokat, mivel azok egy elismert paramedicinális hivatás tagja által a szakmai tevékenysége körében nyújtott egészségügyi ellátásnak felelnek meg. Ha az adott szakmára vonatkozó nemzeti jog szerint a fizioterapeuták nem jogosultak a megfelelő kezelések elvégzésére, úgy ezt a tagállamnak nem a HÉA alól mentes szolgáltatások köréből történő kizárással, hanem a szakmára vonatkozó jogi, illetve jogági intézke-

49. Az egészségügyi ellátások mentesítése – mint arra már utaltunk – azt a célt szolgálja, hogy e szolgáltatások ne dráguljanak.²⁰ Annak érdekében, hogy a mentesítés igazolható legyen, a szolgáltatásoknak természetesen bizonyos minőségi színvonalat kell

²⁰ – Lásd a fenti 38. pontot.

elérniük, ezért a szabályozás azzal számol, hogy a szolgáltatásokat orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlása keretében, és következésképpen hozzáértő személy végzi.²¹

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

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

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

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

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

21 – Lásd a fenti 37. pontot.

22 – Lásd a fenti 39. pontot.

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

56. Ebben az összefüggésben a Bizottság azt javasolja, hogy a szakmára vonatkozó megfelelő jogi szabályokkal tiltsák meg a hivatás tárgyi keretein túllépő ellátás folytatását

ahelyett, hogy ebből a HÉA-mentességre vonjanak le következtetéseket.

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

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

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

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

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

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

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

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

64. Nem lenne összeegyeztethető a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjának értelmével és céljával, ha valamely, vitathatatlanul egészségügyi ellátásnak tekintendő szolgáltatás végül azért

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

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

tartozna a HÉA alá, mert egyetlen hagyományos szakmai tevékenységbe sem illik bele.²⁶

utalták be H. A. Solleveldhez, akik ezt a módszert nyilvánvalón nem tudják (vagy akarják) maguk alkalmazni.

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

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

66. Ebből az elméletből kiindulva feltételezhetnénk, hogy a zavaró természetes diagnózisra vonatkozó szolgáltatásnyújtások mentesek a HÉA alól, ha azokat orvos vagy fogorvos végzi, mivel az e szakmákhoz tartozók átfogóbb orvosi képzést kaptak. Másrésztől viszont kérdéses, hogy az orvosok, illetve a fogorvosok ebből a szempontból valóban nagyobb szakértelemmel rendelkeznek-e, mint a fizioterapeuták. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből ugyanis kiderül, hogy a betegeket gyakran éppen orvosok

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

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

69. Összefoglalva azt kell megállapítanunk, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja megengedi a tagállamok számára annak meghatározását, hogy mely egészségügyi ellátások tartoznak egy meghatározott orvosi vagy paramedicinális hivatás tevékenységi körébe, ezen ellátások így mentesülnek a HÉA alól. A meg-

felelő meghatározásoknak azonban elég nyitottnak kell lenniük ahhoz, hogy az ellátásként elismert alternatív és interdiszciplináris módszerek egy vagy több szakmába besorolhatóak legyenek. Ezenkívül e jogkör gyakorlása során a tagállamoknak tekintettel kell lenniük az adósemlegesség alapelveire.

V – Véggövetkeztetések

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

– C-444/04. sz. ügy

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok részére a paramedicinális hivatások meghatározása tekintetében. A tagállamoknak e mérlegelési jogkör gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk a hatodik irányelv céljait és az általános

jogelveket, így különösen az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség alapelveit. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az érintett tagállam túllépte-e mérlegelési jogkörének kereteit azzal, hogy a pszichoterapeuták által nyújtott szolgáltatásokat – a pszichiáterek és pszichológusok megfelelő szolgáltatásaitól eltérően – nem mentesítette a HÉA alól.

– C-443/04. sz. ügy

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