

Downloaded via the EU tax law app / web

Sujungtos bylos C-443/04 ir C-444/04

H. A. Solleveld

ir

J. E. van den Hout/van Eijnsbergen

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas – Atleidimas nuo mokesčių – Sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas – Fizioterapeuto ir psichoterapeuto teikiamas terapinis gydymas – Viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo apibrėžtis tam tikroje valstybėje narėje – Diskrecija – Ribos“

Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta 2005 m. gruodžio 15 d. I-0000

2006 m. balandžio 27 d Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas)

Šeštosios direktyvos 77/388 dvi valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis suteikia valstybėms narėms diskreciją šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslais apibrėžti vidurinių bei pagalbinių medicinos personalą ir jį teikiamas sveikatos priežiūros paslaugas. Tačiau valstybės narės, įgyvendindamos šią diskreciją, turi atsižvelgti į šią nuostatą siekiant tikslų, t. y. užtikrinti, kad neapmokestinamos būtų tik tos paslaugos, kurias teikia asmenys, turintys reikalaujamą profesinę kvalifikaciją, ir fiskalinio neutralumo principą.

Nacionalinės teisės aktai, kurie psichoterapeuto nepriskiria viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, prieštarauja minėtam tikslui ir principui tik tiek, kiek psichoterapinio gydymo paslaugos, teikiamos psichiatro, psichologo arba kitų gydytojų ar viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, būtų neapmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu, nors, teikiamos psichoterapeuto, jos gali būti laikomos lygiavertės kokybės atsižvelgiant į pastarųjų profesinę kvalifikaciją, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas.

Nacionalinės teisės aktai, kurie tam tikros specifinės fizioterapeuto vykdomos sveikatos priežiūros veiklos, pavyzdžiui, gydymo taikant trikdžių laukų diagnozę, nepriskiria viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo vykdomai veiklai, prieštarauja minėtam tikslui ir principui tik tiek, kiek toks gydymas, atliekamas gydytojų ar stomatologų, būtų neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, nors, atliekamas fizioterapeuto, jis gali būti laikomas lygiavertės kokybės atsižvelgiant į pastarųjų profesinę kvalifikaciją, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus

teismas.

(žr. 51 punktą ir rezoliuciją dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. balandžio 27 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas – Atleidimas nuo mokesčio – Sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir vidurinysis bei pagalbinis medicinos personalas – Fizioterapeuto ir psichoterapeuto teikiamos terapinio gydymo paslaugos – Viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo apibrėžtis tam tikroje valstybėje narėje – Diskrecija – Ribos“

Sujungtose bylose C-443/04 ir C-444/04

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2004 m. spalio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną, pagal EB 234 straipsnį pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą bylose

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

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

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ir A. Ó Caoimh (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. spalio 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- H. A. Solleveld, atstovaujamo *advocaat* A. B. Schoonbeek,
- J. E. van den Hout ir van Eijnsbergen, atstovaujamos *belastingadviseur* F. D. Kouwenhoven,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir D. J. M. de Grave,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos P. van Nuffel ir D. Triantafyllou, susipažinęs su 2005 m. gruodžio 15 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau — Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčus, kilusius tarp fiziooterapeuto H. A. Solleveld bei psichoterapeuto J. E. van den Hout/van Eijnsbergen ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl *Inspecteur van de Belastingdienst - Ondernemingen* (mokesčių inspektorius, toliau — inspektorius) sprendimų, kuriais atsisakoma nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau — PVM) atleisti sveikatos priežiūros paslaugas, kurias jie suteikė vykdydami atitinkamą profesinę veiklą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

c) sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačių valstybės narės;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

Nacionalinės teisės aktai PVM srityje

4 1968 m. birželio 28 d. įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Wet op de omzetbelasting 1968*, *Stb.* 1968, p. 329, toliau — 1968 m. įstatymas dėl PVM), kurio redakcija galiojo iki 1997 m. gruodžio 1 d., 11 straipsnio 1 dalies g punkte buvo numatyta, kad PVM neapmokestinamos:

„paslaugos, kurias teikia gydytojai, išskyrus veterinarus, psichologai ir ortofonistai, medicinos seserys ir akušerės; paslaugos, kurias teikia vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kurį reglamentuoja įstatymas dėl viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo <...>.“

5 Nuo 1997 m. gruodžio 1 d. 1968 m. įstatymo dėl PVM 11 straipsnio 1 dalies g punkte numatyta, kad PVM neapmokestinamos:

„paslaugos, kurias teikia asmenys, užsiimantys profesija, kurią reglamentuoja įstatymas dėl sveikatos priežiūros paslaugas teikiančių asmenų <...>“

Teisės aktai sveikatos priežiūros srityje

6 Iki jo panaikinimo 1997 m., 1963 m. kovo 21 d. įstatymo dėl viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo (*Wet op de paramedische beroepen, Stb.* 1963, Nr. 113, toliau – įstatymas dėl viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo) 1 straipsnio 2 dalyje buvo tvirtinta:

„Šis įstatymas netaikomas slaugai, o taikomas tik viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, numatytam Bendrume administracijos akte, remiantis 2 straipsniu.“

7 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-444/04 matyti, kad tuo metu, kai galiojo įstatymas dėl viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, sąlygos, kurias reikėjo tenkinti norint būti rašytam psichoterapeutų registrui, buvo skelbiamos Nutarimu dėl psichoterapeutų registravimo (*Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt.* 1986, Nr. 149, toliau – 1986 m. Nutarimas). Akivaizdu, kad šis nutarimas nebuvo Bendrasis administracijos aktas įstatymo dėl viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo prasme.

8 1993 m. lapkričio 11 d. įstatymo dėl sveikatos priežiūros paslaugas teikiančių asmenų (*Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, Stb.* 1993, Nr. 655), iš dalies pakeisto 1997 m. (toliau – įstatymas BIG), 3 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sukuriami registrai, kuriuose tie, kas atitinka sąlygas, nustatytas šiame įstatyme arba juo remiantis ir kurie to prašo, registruojami atitinkamai kaip: gydytojas, dantų gydytojas, vaistininkas, sveikatos priežiūros psichologas, psichoterapeutas, fizioterapeutas, akušeris, medicinos sesuo.“

9 – specifinė fizioterapeutų veiklos sritis įstatymo BIG prasme patenkančios paslaugos yra apibrėžiamos ir išvardijamos atitinkamai jo 29 straipsnyje ir 1997 m. spalio 13 d. Nutarimo dėl fizioterapeutų praktikos ir jos specifinės veiklos sąlygų (*Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut, Stb.* 1997, Nr. 516; toliau – 1997 m. Nutarimas) 5 straipsnyje. Remiantis šio nutarimo 5 straipsnio 1 dalimi, šios paslaugos apima paciento apžiūrą dėl pastarojo motorinių nervų sutrikimo ar jo grėsmės ir jo gydymą taikant fizioterapinius metodus. Pagal to paties straipsnio 2 dalį, šie metodai apima judesio terapiją, masažą ir fizinį stimuliavimą, išskyrus švitinimą jonizuojančiais spinduliais.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-443/04

10 H. A. Solleveld yra fizioterapeutas, rašytas į registrą remiantis įstatymu BIG. Be jo vykdomos „klasikinės“ fizioterapeuto veiklos, H. A. Solleveld taip pat teikia paslaugas, vadinamas „trikdžių laukų diagnoze“, dėl kurių jis atliko papildomą specialią praktiką Vokietijoje. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šia veikla skiriamas ypatingas dėmesys žandikaulio ir burnos negalavimams, kurie nustatomi radiografija, elektros srove burnos ir dermos srityje bei atliekant burnos ertmės tyrimus. Ši veikla paremta teorija, pagal kurią žandikaulio, dantų ir burnos ertmės išsamus tyrimas leidžia nustatyti skausmo ir ligų priežastis ir konstatuoti gydymo būdą, kuris padėtų pacientui pasveikti ar pagerinti jo būklę.

11 H. A. Solleveld veikla šioje srityje pasireiškia pirmiausia diagnozuojant, ar skausmas, kuriuo ligonis skundžiasi, susijęs su „trikdžių laukais“ žandikaulyje arba dantyse. Jei taip yra, H. A. Solleveld nustato gydymo būdą. Dažniausiai tai lazerinis spinduliavimas, homeopatinė medicina ir manualinė terapija. Prieš apžiūrėdamas, H. A. Solleveld taip pat gali nusiųsti pacientą pas stomatologą ar žandikaulių chirurgą.

12 H. A. Solleveld nesumokėjus PVM už suteiktas paslaugas, susijusias su trikdžių laukų

diagnoze, jam mokes?i? administratorius nurod? sumok?ti mokestin? nepriemok? už laikotarp? nuo 1994 m. sausio 1 d. iki 2000 m. gruodžio 31 dienos. Skundus, kurie buvo pateikti d?l šio nurodymo, inspektorius atmet?. Sprendimai atmesti skundus buvo pagr?sti *Inspecteur voor de Gezondheidszorg* (Sveikatos prieži?ros inspektorius) nuomone, kad trikdži? lauk? diagnoz? remiantis BIG ?statymo 29 straipsniu ir 1997 m. Nutarimo 5 straipsniu n?ra specifin?s fiziooterapeuto veiklos sritis.

13 2002 m. lapkri?io 18 d. sprendimu *Gerechtshof te Amsterdam* atmet? H. A. Solleveld pareišk? ieškin? d?l sprendim? atmesti jo skundus iš esm?s motyvuodamas tuo, kad aptariamoms prieži?ros paslaugoms negali b?ti pripaž?stamos fiziooterapeuto teikiamomis paslaugomis.

14 H. A. Solleveld d?l šio sprendimo pateik? *Hoge Raad der Nederlanden* kasacin? skund?. Šis teismas sprendimu d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, pažym?j?s, kad aptariamoms H. A. Solleveld teikiamoms prieži?ros paslaugoms nelaikomos fiziooterapeuto teikiamomis paslaugomis ?statymo BIG prasme, klausia ar jos netur?t? b?ti atleistos nuo PVM, nes, viena vertus, j? tikslas vertinant subjektyviai yra suteikti gydym?, kita vertus, kaip matyti iš *Gerechtshof te Amsterdam* nustatyt? fakt?, kad 40 % atvej? pacientus pas H. A. Solleveld nukreipia gydytojas ar stomatologas ir kad dauguma draudimo bendrovi? kompensuoja gydymo išlaidas, nes pacientai apsidraud? papildomu draudimu, apiman?iu ne tik tradicin?s medicinos gydymo b?dus.

15 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies <...> c punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad paslaugos, kurias sudaro diagnoz?s nustatymas, terapijos kurso pasi?lymas ir galimas terapinis gydymas, teikiamos diagnozuojant (trikdži? laukus), neapmokestinamos prid?tin?s vert?s mokes?iu net ir tuo atveju, kai šios paslaugos d?l asmens, kuris tas paslaugas teikia, nepriskiriamos gydytoj? ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kaip j? apibr?žia pa?ios valstyb?s nar?s, paslaugoms?“

Byla C?444/04

16 J. E. van den Hout?van Eijnsbergen savarankiškai dirba psichoterapeute pagal ?gyt? pedagogo diplom?. *Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid* (vyriausiasis psichin?s sveikatos medicinos inspektorius), konstatav?s, kad ji atitiko 1986 m. Nutarimu nustatytas s?lygas, 1988 m. ?raš? j? ? šiuo nutarimu nustatyt? psichoterapeut? registr?.

17 J. E. van den Hout?van Eijnsbergen nesumok?jus PVM už suteiktas paslaugas, susijusias su jos vykdoma veikla, jai mokes?i? administratorius nurod? sumok?ti mokestin? nepriemok? už laikotarp? nuo 1992 m. sausio 1 d. iki 1995 m. gruodžio 31 dienos. Skund?, kur? ji pateik? d?l šio nurodymo, inspektorius atmet?.

18 2003 m. kovo 20 d. sprendimu *Gerechtshof te 's-Gravenhage* atmet? J. E. van den Hout?van Eijnsbergen pareišk? ieškin? d?l sprendimo, kuriuo buvo atmestas jos skundas, iš esm?s motyvuodamas tuo, kad „gydytoj? ir psicholog? teikiam? paslaug?“ s?voka, numatyta 1968 m. ?statymo d?l PVM, kurio redakcija galiojo apmokestinimo pagrindin?je byloje metais, 11 straipsnio 1 dalies g punkte apima tik paslaugas, teikiamas asmen?, kurie turi leidimus vykdyti gydytojo ar psichologo veikl?.

19 J. E. van den Hout?van Eijnsbergen d?l šio sprendimo pateik? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden*. Sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurod?s, kad niekas neleidžia pagr?stai abejoti faktu, kad gydymu, kur? praktikuoja savarankiškai dirbantys psichoterapeutai, siekiama terapini? tiksl?, šis teismas konstatuoja, kad psichoterapeutai nebuvo

traukti ? profesij? s?raš?, numatyt? 1968 m. ?statymo d?l PVM, kurio redakcija taikoma gin?ui, 11 straipsnio 1 dalies g punkte, net jei jie tenkino ?statymo nustatytas registravimo s?lygas ir buvo realiai ?rašyti ? psichoterapeut? registr?. Be to, šis teismas nurodo, kad ši nuostata, kurios redakcija galioja nuo 1997 m. gruodžio 1 d., vis d?lto numato, kad psichoterapeut? teikiamos sveikatos prieži?ros paslaugos neapmokestinamos PVM. Tod?l šis teismas klausia, ar baigtinio medicinos profesij? s?rašo, ?tvirtinto 1968 m. ?statyme d?l PVM, kurio redakcija galiojo iki nurodytos datos, pakanka, kad aptariamoms sveikatos prieži?ros paslaugoms neb?t? atleidžiamos nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?.

20 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad psichoterapeut? paslaugos, kurias teikia šia profesija užsiimantis asmuo, atitinkantis (pirmiau) nurodytas ?statymo nustatytas registracijos s?lygas ir ?trauktas ? <...> psichoterapeut? registr?, neapmokestinamos PVM net ir tuo atveju, jei šios paslaugos d?l asmens, kuris tas paslaugas teikia, nepriskiriamos gydytoj? ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kaip j? apibr?žia pa?ios valstyb?s nar?s, paslaugoms?“

21 2005 m. sausio 21 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?443/04 ir C?444/04 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

22 Šiais klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar neapmokestinimas PVM, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, taikomas gydymo paslaugoms, kurias teikia psichoterapeutas ir psichoterapeutas, nevykdantis gydytoj? ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kaip j? apibr?žia pa?ios valstyb?s nar?s, veiklos.

23 Remiantis pažodiniu Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto aiškinimu tam, kad paslaugas teikiantis asmuo gal?t? pasinaudoti šioje nuostatoje numatytu neapmokestinimu, jis turi tenkinti dvi s?lygas, tai yra, pirma, teikti „sveikatos prieži?ros paslaugas“ ir, antra, jas turi „teikti gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip j? apibr?žia pa?ios valstyb?s nar?s“.

24 Šiuo atveju negin?ijama, kad ieškov? pagrindin?se bylose teikiamos gydymo paslaugos yra sveikatos prieži?ra šios nuostatos prasme, nes šiomis paslaugomis siekiama diagnozuoti, priži?r?ti ir, esant galimybei, išgydyti ligas ar sveikatos sutrikimus, atliekant terapin? gydym? (2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendimas *D’Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C?307/01, Rink. p. I?13989, 57 punktas).

25 Ta?iau prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikti klausimai susij? su tuo, ar šios gydymo paslaugos gali b?ti pripaž?stamos tokiomis, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip j? apibr?žia nacionalin?s teis?s aktai remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte ?tvirtinta antr?ja s?lyga.

26 Šiuo poži?riu iš sprendim? d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad byloje C?444/04 aptariamoms gydymo paslaugoms teik? asmuo, kuris pagrindin?s bylos nagrin?jimo metu nepriklaus? viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, kaip j? apibr?žia nacionalin?s teis?s aktai, kad gal?t? b?ti atleistas nuo PVM, o byloje C?443/04 aptariamoms gydymo paslaugoms, nors jas teik? asmuo, kuris priklaus? tokiam viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui,

kaip j? apibr?žia nacionalin?s teis?s aktai, ta?iau jos nebuvo priskiriamos šios profesijos specifin?s veiklos sri?iai.

27 Iš to išplaukia, kad savo klausimu byloje C?444/04 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, kiek neapmokestinimo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt? tikslais valstyb?s nar?s gali tam tikr? profesij? nepriskirti viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, kaip j? apibr?žia nacionalin?s teis?s aktai, o byloje C?443/04 šis teismas iš esm?s klausia, ar valstyb?s nar?s gali šiam personalui nepriskirti asmen?, kurie vykdo specifin? sveikatos prieži?ros veikl?.

28 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto formuluot?s aiškiai matyti, kad pati ši nuostata nepateikia „vidurinio bei pagalbinio medicinos personalo“ s?vokos, bet d?l šio klausimo ji nukreipia ? valstybi? nari? teis?s aktuose pateikt? apibr?žt?.

29 Šiomis aplinkyb?mis kiekviena valstyb? nar? savo teis?je apibr?žia viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kuri? atžvilgiu asmens sveikatos prieži?ra remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu yra neapmokestinama PVM, s?vok?. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad ši nuostata šiuo klausimu valstyb?ms nar?ms suteikia diskrecij? (2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Dornier*, C?45/01, Rink. p. I?12911, 81 punktas).

30 Ši diskrecija pasireiškia ne vien tik nustatant šiai profesijai b?tinus kvalifikacijos reikalavimus, bet ir nustatant tokiai profesijai b?ding? specifin? sveikatos prieži?ros veikl?. Kadangi paslaug? teik?j? ?gyta skirtinga kvalifikacija neb?tinai leidžia pastariesiems teikti vis? r?ši? prieži?r?, valstyb? nar?, ?gyvendindama savo diskrecij?, turi teis? pripažinti, kad viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo apibr?žtis n?ra išsami, jei ja tik nustatomi bendri reikalavimai paslaug? teik?jo kvalifikacijai, nenurodant prieži?ros, kuri? teikti jie yra kvalifikuoti vykdant ši? profesin? veikl?.

31 Ta?iau valstybi? nari? turima diskrecija šioje srityje n?ra neribota.

32 Žinoma, kaip tvirtina Nyderland? vyriausyb?, valstyb?s nar?s pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies pirm?j? sakin? turi teis? nustatyti neapmokestinimo s?lygas, kad užtikrint? teising? ir paprast? jo taikym?.

33 Be to, priešingai nei teigia Europos Bendrij? Komisija, reikia pripažinti, kad valstybi? nari? turima diskrecija apibr?žiant vidurin?j? bei pagalbin? medicinos personal? suteikia joms teis? nepriskirti šiam personalui ir tod?l netaikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo konkre?iai profesijai, pavyzdžiui, psichoterapeuto byloje C?444/04, nepaisant aplinkyb?s, kad vis d?lto kai kuriuos šios profesijos aspektus apibr?žia konkretus nacionalin?s teis?s aktas.

34 Be to, kaip teigia Nyderland? vyriausyb?, teisinga yra tai, kad teisingas ir paprastas neapmokestinimo PVM, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, taikymas, kaip byloje C?443/04 nurodyt? psichoterapeuto teikiam? gydymo paslaug? atžvilgiu, yra užtikrinamas tada, kai neapmokestinami tik asmenys, turintys profesin? kvalifikacij?, nacionalin?s teis?s aktuose nustatyt? viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir tik specifin?s sveikatos prieži?ros veiklos, d?l kurios ši kvalifikacija buvo ?gyta ir kuri? šie teis?s aktai apibr?žia, atžvilgiu.

35 Ta?iau iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad reikalavimas teisingai ir paprastai taikyti neapmokestinim? neleidžia valstyb?ms nar?ms pažeisti nei Šeštosios direktyvos siekiam? tiksl?, nei Bendrijos teis?s princip?, ypa? vienodo poži?rio principo, kur? PVM srityje atspindi fiskalinio neutralumo principas (žr. min?to sprendimo *Dornier* 42 ir 69 punktus; 2005 m. geguž?s

26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C?498/03, Rink. p. I?4427, 29 ir 52 punktus ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, Rink. p. I?0000, 44–46 punktus).

36 Tod?l jei apmokestinamasis asmuo prašo, kad jo teikiamos sveikatos prieži?ros paslaugos b?t? pripažintos viduriniojo bei pagalbino medicinos personalo teikiamomis paslaugomis, siekdamas pasinaudoti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytu neapmokestinimu PVM, nacionaliniai teismai turi išsiaiškinti, ar kompetentingos valdžios institucijos neviršijo šia nuostata suteiktos diskrecijos, atsižvelgdami ? šia nuostata siekiamus tikslus ir bendrajai PVM sistemai b?ding? fiskalinio neutralumo princip? (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C?141/00, Rink. p. I?6833, 56 punkt?; min?to sprendimo *Dornier* 69 punkt? ir min?to sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 punkt?).

37 Šiuo poži?riu, kalbant vis? pirma apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto siekiam? tiksl?, reikia pažym?ti, kad s?lyga, kuri? numato ši nuostata, kad sveikatos prieži?ros paslaugas turi teikti vidurinysis bei pagalbiniis medicinos personalas, kaip j? apibr?žia atitinkama valstyb? nar?, siekiama užtikrinti, kad neapmokestinamos b?t? tik sveikatos prieži?ros paslaugos, kurias teikia asmenys, turintys reikalaujam? kvalifikacij? (min?to sprendimo *Kügler* 27 punktas). Taigi ne visos sveikatos prieži?ros paslaugos neapmokestinimos, nes jis taikomas tik toms paslaugoms, kuri? kokyb? yra pakankama atsižvelgiant ? paslaug? teik?j? profesin? išsilavinim?.

38 Iš to išplaukia, kad konkre?ios profesijos ar specifin?s sveikatos prieži?ros veiklos nepriskyrimas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ar jo vykdomai veiklai, kaip juos apibr?žia nacionalin?s teis?s aktai neapmokestinimo, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, tikslais, turi b?ti pateisinamas objektyviais motyvais, paremtais prieži?r? teikian?i? asmen? profesine kvalifikacija, ir argumentais, susijusiais su teikiam? paslaug? kokybe.

39 Antra, d?l fiskalinio neutralumo principo, kuris b?dingas bendrai PVM sistemai, reikia priminti, kad, remiantis teismo praktika, šiam principui prieštarauja skirtingas tarpusavyje konkuruojan?i? panaši? paslaug? traktavimas PVM poži?riu (2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?109/02, Rink. p. I?12691, 20 punktas ir min?to sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 54 punktas).

40 Siekiant nustatyti, ar sveikatos prieži?ros paslaugos yra panašios, vis d?lto reikia atsižvelgti, kalbant apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatyt? neapmokestinim? bei atsižvelgiant ? šia nuostata siekiam? tiksl?, ? ši? paslaug? teik?jo profesin? kvalifikacij?. Iš tikr?j?, kadangi jos n?ra identiškios, sveikatos prieži?ros paslaugos gali b?ti pripaž?stamos panašiomis tik tuo atveju, kai j? kokyb? paslaugos gav?j? atžvilgiu yra lygiavert?.

41 Iš to išplaukia, kad profesijos ar specifin?s sveikatos prieži?ros veiklos nepriskyrimas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ar jo vykdomai veiklai, kaip juos apibr?žia nacionalin?s teis?s aktai neapmokestinimo PVM, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, tikslais, prieštarauja fiskalinio neutralumo principui tik tuo atveju, jei galima ?rodyti, kad šios profesijos asmenys ar asmenys, vykdantys ši? veikl?, teikdami tokias sveikatos prieži?ros paslaugas turi profesin? kvalifikacij?, kuri leidžia garantuoti ši? paslaug? kokyb?, lygiavert? t? paslaug? kokybei, kurias teikia asmenys, turintys teis? pasinaudoti neapmokestinimu pagal šiuos nacionalin?s teis?s aktus.

42 Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas šias aplinkybes, privalo nustatyti, ar, siekiant atleisti nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?, byloje C?444/04 ? psichoterapeuto profesijos, o byloje C?443/04 ?

fizioterapeuto vykdomos trikdži? lauk? diagnoz?s nepriskyrimas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ar jo vykdomai veiklai viršija valstyb?ms nar?ms šia nuostata suteiktos diskrecijos ribas.

43 Šiuo poži?riu, kalbant apie byl? C?444/04, reikia iš karto pažym?ti, kad, priešingai nei teigia Nyderland? vyriausyb?, n?ra svarbu tai, jog visi psichoterapeutai nepaisant j? teisinio statuso PVM poži?riu, teik? identišką paslaugas. Ta?iau reikia išsiaiškinti, ar, kaip tvirtina J. E. van den Hout?van Eijnsbergen, atitinkama valstyb? nar? mokestiniais pagrindin?je byloje metais psichoterapeut?, turin?i? pedagogo diplom?, vykdomos veiklos atžvilgiu taik? skirting? PVM režim? nei psichiatr? ir psycholog? vykdomos tos pa?ios veiklos atžvilgiu.

44 Jei taip b?t?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? patikrinti, ar psichoterapeutai, pavyzdžiui, ieškov? pagrindin?je byloje, ?gijusi pedagogo diplom?, realiai turi, kaip psichiatrai ir psychologai, profesin? kvalifikacij?, kurios reikalaujama suteikiant psichoterapin? gydym?, teikiam? šios ieškov?s, ir ar tokiu atveju jie tokios veiklos atžvilgiu gali b?ti atleisti nuo PVM.

45 Teigiamai atsakius ? š? klausim?, pagrindin?je byloje aptariami nacionalin?s teis?s aktai viršyt? valstybi? nari? turim? diskrecij? pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt? tik tuo atveju, jei psichoterapeut?, atsižvelgiant ? j? profesin? kvalifikacij?, teikiamos paslaugos b?t? lygiavert?s panašioms psichiatr?, psycholog? ar kit? gydytoj? ar viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo teikiamoms paslaugoms, o tai turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atsižvelgdamas ? visas reikšmingas jo nagrin?jamos bylos aplinkybes.

46 Šiuo tikslu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gal?s, *inter alia*, atsižvelgti ? tai, kad ieškov? pagrindin?je byloje turi pedagogo diplom? ir kad psichoterapin? gydym?, kur? ji teik? aptariamais mokestiniais metais, pagal teis?s aktus kontroliavo visuomen?s sveikatos inspekcija laikydamosi konkre?iuose teis?s aktuose nustatyt? s?lyg?, kuri? laikymasis buvo užtikrinimas ?rašant ? šiuo tikslu sukurt? registr?, tod?l šios aplinkyb?s užtikrina, kad vykdydama savo veikl? ji tur?jo reikiam? profesin? kvalifikacij?.

47 D?l bylos C?443/04, siekiant nustatyti, ar atitinkama valstyb? nar? viršijo pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte turim? diskrecij?, reikia ?vertinti, ar trikdži? lauk? diagnoz? neapmokestinama PVM, jei j? atlieka gydytojai ar stomatologai.

48 Apklausiama d?l šio klausimo per pos?d?, nenor?dama d?l jo išsakyti tvirtos pozicijos, Nyderland? vyriausyb? vis d?lto d?l gydytoj? nurod?, kad atsižvelgiant ? j? patirt? ir didesn? medicinin? praktik?, *a priori* n?ra atmetama, kad pastar?j? teikiamos paslaugos gali b?ti neapmokestinamos PVM.

49 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta šio sprendimo 44 ir 45 punktuose, turi nustatyti, ar, neatleisdama nuo PVM ieškovo pagrindin?je byloje teikt? trikdži? lauk? diagnoz?s paslaug?, atitinkama valstyb? nar? viršijo diskrecijos, kuri? ji turi pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?, atsižvelgiant ? PVM režim?, taikom? gydytojams ir stomatologams, kurie naudoja tok? pat? gydymo metod?, ir atsižvelgiant ? kiekvieno iš j? teikiam? sveikatos prieži?ros paslaug? kokyb?.

50 Šiuo poži?riu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gal?s, *inter alia*, atsižvelgti ? tai, kad, kaip fizioterapeutas, ieškovas pagrindin?je byloje, remiantis atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s aktais, priskirtinas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir kad jis atliko papildom? specialią praktik?, jog gal?t? teikti tokias paslaugas, ir kad pacientus pas j?

dažnai nukreipia gydytojai ar stomatologai.

51 Todėl pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

– Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis suteikia valstyboms narėms diskreciją šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslais apibrėžti vidurinių bei pagalbinių medicinos personalo ir jų teikiamas sveikatos priežiūros paslaugas. Tačiau valstybės narės, įgyvendindamos šią diskreciją, turi atsižvelgti į šia nuostata siekiamą tikslą, t. y. užtikrinti, kad būtų neapmokestinamos tik tos paslaugos, kurias teikia asmenys, turintys reikalaujamą profesinę kvalifikaciją, ir fiskalinio neutralumo principą.

– Nacionalinės teisės aktai, kurie psichoterapeuto nepriskiria viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, prieštarauja minėtam tikslui ir principui tik tiek, kiek psichoterapinio gydymo paslaugos, teikiamos psichiatro, psichologo ar kitų gydytojų ar viduriniojo bei pagalbinių medicinos personalo, būtų neapmokestinamos PVM, nors, teikiamos psichoterapeuto, jos gali būti laikomos lygiavertės kokybės atsižvelgiant į pastarųjų profesinę kvalifikaciją, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

– Nacionalinės teisės aktai, kurie tam tikros specifinės fiziooterapeuto vykdomos sveikatos priežiūros veiklos, pavyzdžiui, gydymo taikant trikdžius laukų diagnozė, nepriskiria viduriniojo bei pagalbinių medicinos personalo vykdomai veiklai, prieštarauja minėtam tikslui ir principui tik tiek, kiek toks gydymas, atliekamas gydytojų ar stomatologų, būtų neapmokestinamas PVM, nors, atliekamas fiziooterapeuto, jis gali būti laikomas lygiavertės kokybės atsižvelgiant į pastarųjų profesinę kvalifikaciją, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis suteikia valstyboms narėms diskreciją šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslais apibrėžti vidurinių bei pagalbinių medicinos personalo ir jų teikiamas sveikatos priežiūros paslaugas. Tačiau valstybės narės, įgyvendindamos šią diskreciją, turi atsižvelgti į šia nuostata siekiamą tikslą, t. y. užtikrinti, kad būtų neapmokestinamos tik tos paslaugos, kurias teikia asmenys, turintys reikalaujamą profesinę kvalifikaciją, ir fiskalinio neutralumo principą.

Nacionalinės teisės aktai, kurie psichoterapeuto nepriskiria viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, prieštarauja minėtam tikslui ir principui tik tiek, kiek psichoterapinio gydymo paslaugos, teikiamos psichiatro, psichologo ar kitų gydytojų ar viduriniojo bei pagalbinių medicinos personalo, būtų neapmokestinamos PVM, nors, teikiamos psichoterapeuto, jos gali būti laikomos lygiavertės kokybės atsižvelgiant į pastarųjų profesinę kvalifikaciją, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Nacionalinės teisės aktai, kurie tam tikros specifinės fiziooterapeuto vykdomos sveikatos priežiūros veiklos, pavyzdžiui, gydymo taikant trikdžius laukų diagnozė, nepriskiria viduriniojo bei pagalbinių medicinos personalo vykdomai veiklai, prieštarauja minėtam

tikslui ir principui tik tiek, kiek toks gydymas, atliekamas gydytoju ar stomatologu, butu neapmokestinamas PVM, nors, atliekamas fizioterapeutu, jis gali buti laikomas lygiavertu kokybe atsizvelgiant ? pastaraju profesinu kvalifikaciju, o tai patikrinti turi prasytu priimti prejudicinu sprendimu pateiktu teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: olandu.