KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 15. detsembril 2005 [1]

I. Sissejuhatus

1. Hoge Raad der Nederlanden palub Euroopa Kohtul neis kahes liidetud kohtuasjas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv") [2] abipersonali antava meditsiinilise abi käibemaksust vabastamise küsimuses.

2. Kohtuasjas C-443/04 on tegemist teatavate alternatiivsete diagnoosi- ja ravimeetoditega — nn häireväljade diagnostikaga. Kõnealust teenust osutanud H. A. Solleveld on riiklikult tunnustatud füsioterapeut. Sellegipoolest ei käsitanud maksuhaldur häireväljade diagnostikat maksuvaba teenusena, sest see ei kuulu füsioterapeudi kutsealase tegevuse hulka.

3. Põhikohtuasja C-444/04 hageja J. E. van den Hout-van Eijnsbergen on asjaomaste kutsealaste õigusnormide kohaselt tunnustatud psühhoterapeut ja osutab kutsetegevusele tüüpilist teenust. Tervishoiuteenuste käibemaksuvabastusi reguleerivad normid hõlmavad Madalmaade õiguses psühholoogide ja psühhiaatrite, mitte aga psühhoterapeutide tegevust. Maksuhaldur on seisukohal, et J. E. van den Hout-van Eijnsbergeni osutatud teenus on käibemaksuga maksustatav.

4. Hoge Raad der Nederlanden palub kirjeldatud faktilistest asjaoludest lähtuvalt Euroopa Kohtul tõlgendada asjaomase käibemaksuvabastuse tingimusi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähenduses. Eelkõige tuleb selgitada, kui

1 — Algkeel: saksa.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

ulatuslik on nimetatud sätte tähenduses liikmesriigi kaalutlusõigus abipersonali kutsealade tunnustamisel ja tunnustatud kutseala raames osutatavate teenuste määratlemisel.

c) meditsiinilise abi andmine asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt;

[...]"

II. Õiguslik raamistik

A. *Kuues direktiiv*

5. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

6. 1968. aasta Wet op de omzetbelasting'i (käibemaksuseadus) alates 1. detsembrist 1997 kehtiva redaktsiooni § 11 lõike 1 punkt g sätestab, et käibemaksust on vabastatud: „teenused, mida osutavad isikud, kes kuuluvad abipersonali hulka, ja mille kohta on sätestatud eeskirjad Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg'iga (edaspidi „BIG-i seadus") või selle alusel".

7. BIG-i seaduse § 3 näeb ette registri loomise, kus registreeritakse tingimustele vastavad meditsiiniga seonduvate kutsealade töötajad, teiste hulgas füsioterapeudid ja psühhoterapeudid.

8. Kohtuasjas C-444/04 on kohaldatav käibemaksuseaduse enne 1997. aastat kehtinud redaktsioon. Kõnealusel perioodil olid käibemaksust vabastatud „arstide, v.a veterinaararstide, psühholoogide, kõneterapeutide, õdede ja ämmaemandate osutatavad teenused; teenused, mida osutavad isikud, kes kuuluvad abipersonali hulka, mille kohta on sätestatud eeskirjad Wet op de paramedische beroepen'i (abipersonali puudutav seadus) [3] alusel". Psühhoterapeudid ei kuulunud nimetatud loetellu ka sel juhul, kui nad olid Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten (psühhoterapeutide registreerimise määrus) [4] alusel kantud vastavasse kutseregistrisse.

9. BIG-i seaduse §-s 29 on viidatud füsioterapeutiliste protseduuride täpsemaks määratlemiseks Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten'ile (füsioterapeutide koolitusvajadusi ja nende spetsiifilist tegevusvaldkonda puudutav määrus) [5]. Nimetatud määruse § 5 lõike 1 kohaselt hõlmab füsioterapeudi tegevus patsientide läbivaatust liikumisaparaadi häirete seisukohalt ja füsioteraapia meetodite kasutamist nende raviks. Sama paragrahvi lõike 2 kohaselt hõlmavad need meetodid liikumisteraapiat, massaaže ja füüsilist stimuleerimist, välja arvatud ioniseeriva kiirguse kasutamine.

3 — Stb. 1963, lk 113.

4 — Staatscourant 1986, lk 149.

5 — Stb. 1997, lk 516.

III. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

A. Kohtuasi *C-444/04* (van den Hout-van Eijnsbergen)

10. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen töötab iseseisva psühhoterapeudina ja on sellisena kantud kutseregistrisse. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen ei tasunud osutatud psühhoteraapiateenuselt käibemaksu aastatel 1992–1995, sest ta oli seisukohal, et nimetatud teenus on käibemaksuvaba.

11. Maksuhaldur leidis, et asjaomane teenus on käibemaksuga maksustatav ja saatis J. E. van den Hout-van Eijnsbergenile maksude ümberarvutamise teated summas 65 402 Hollandi kuldnat. J. E. van den Hout-van Eijnsbergeni kaebuse maksuhalduri otsuse peale jättis esimese astme kohus rahuldamata, millele järgnes kassatsioonkaebus Hoge Raad der Nederlanden'ile. Tugi-

nedes EÜ artiklile 234, esitas Hoge Raad der Nederlanden 15. oktoobri 2004. aasta otsusega Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et psühhoteraapiatoimingud, mida teostab isik, kes vastab (eespool viidatud) registreerimise õiguslikele tingimustele ja kes on kantud psühhoterapeutide registrisse [...], on käibemaksust vabastatud isegi siis, kui need toimingud, mida see isik teostab, ei kuulu meditsiini- või abipersonali kutsetegevuse hulka, nagu asjaomane liikmesriik seda on määratlenud?"

A. *B.Kohtuasi C-443/04 (Solleveld)*

12. H. A. Solleveld on füsioterapeut, kes on sellisena kantud BIG-i seaduse alusel loodud registrisse. Ta teostab mitmesuguste füüsiliste ja psüühiliste vaevustega tema poole pöördunud patsientide „haiguskolde ja häireväljade talitluse" uuringuid, pöörates erilist tähelepanu lõualuu ja suu piirkonnale. Häireid uuritakse röntgeni, suu ja naha elektriliste mõõtmiste, samuti suusiseste uuringute abil. Nimetatud tegevus põhineb teoorial, mille kohaselt hambad ja hambumus mängivad olulist rolli keha eri osades esinevate mitmesuguste haiguste puhul.

13. Kui uuringute tulemusel selgub, et tegemist on „häireväljadega", osutab H. A. Solleveld ise raviteenuseid või suunab patsiendi hambaarsti või lõualuu kirurgi juurde. H. A. Solleveldi ravib peamiselt külmlaserravi, homöopaatiliste ravimite määramise ja käsiteraapia abil. Lisaks tegevusele häireväljade diagnostika vallas oli H. A. Solleveld kõnealusel perioodil tegev ka „klassikalise" füsioterapeudina.

14. 40%-l juhtudest saadab patsiendid H. A. Solleveldi juurde arst või hambaarst. Enamik kindlustusseltse hüvitavad häireväljade diagnostika raames tekkivad ravikulud vähemalt siis, kui patsiendid on sõlminud täiendava kindlustuse, mis katab nn alternatiivmeditsiini kulud.

15. Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Madalmaade Kuninglik Füsioteraapia Selts) on seisukohal, et häireväljade diagnostika ei kuulu füsioterapeudi tegevusvaldkonda, mida kirjeldab füsioterapeutide koolitusvajadusi ja nende spetsiifilist tegevusvaldkonda puudutav määrus. Nime-

tatud seisukohaga ühines pädev tervishoiuamet.

IV. Õiguslik hinnang

16. Kuna H. A. Solleveld ei tasunud käibemaksu toimingutelt, mis tema arvates olid käibemaksuvabad, saatis maksuhaldur maksu ümberarvutamise teated aastate 1994–2000 kohta kogusummas ligi 64 000 Hollandi kuldnat. Esimese astme kohus kinnitas maksuhalduri seisukohta, mille kohaselt ei ole käibemaksuseaduse § 11 lõike 1 punkti g käibemaksuvabastus kõnealusel juhul kohaldatav.

A. *Esialgne märkus*

18. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c kohaselt on käibemaksust vabastatud asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt meditsiinilise abi andmine.

17. Tuginedes EÜ artiklile 234, esitas kassatsioonkaebust arutav Hoge Raad der Nederlanden 15. oktoobri 2004. aasta otsusega Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et käibemaksust on vabastatud toimingud, mis seisnevad diagnoosi panemises, terapeutilise nõu andmises ning võimaliku ravi määramises — seda kõike [häireväljade] diagnostika raames [...] — isegi siis, kui need toimingud, mida see isik teeb, ei kuulu meditsiini- või abipersonali kutsetegevuse hulka, nagu asjaomane liikmesriik seda on määratlenud?"

19. Nagu komisjon kohtuistungil õigusega toonitas, puudub mõlemas põhikohtuasjas vaidlus selle üle, et asjassepuutuvate isikute osutatav raviteenus on meditsiiniline abi. Kõnealust asjaolu ei ole vaidlustatud ka H. A. Solleveldi puhul, kuigi häireväljade diagnostika kujutab endast tavameditsiini mõistes alternatiivset meetodit. Seega ei ole käesolevate kohtuasjade puhul vaja tõlgendada meditsiinilise abi mõistet, mis on kahtlemata ühenduse õiguse mõiste. Tõlgendamist vajab üksnes lõik „asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt".

20. Põhimõtteliselt on kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastused ühenduse õiguse autonoomsed mõisted ja neile tuleb seetõttu ka anda ühenduse määratlus. [6]

21. Euroopa Kohus on oma väljakujunenud praktikas rõhutanud, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatava lause kohaselt kehtestavad liikmesriigid maksuvabastusele tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei mõjuta need tingimused vaadeldud maksuvabastuse sisu määratlemist. [7] Ühenduse määratlus on nõutav eritingimuste korral, mis puudutavad maksuvaba teenust osutava ettevõtja staatust või olemust. [8]

22. Euroopa Kohtu eelnimetatud seisukohad kehtivad üksnes niivõrd, kuivõrd need puudutavad direktiiviga loodud ühenduse õiguse mõisteid, mitte aga olukorras, kus direktiiv viitab erandina siseriiklikus õiguses määratletud mõistetele. [9] Artikli 13 A osa lõike 1 punkti c üheselt mõistetavast sõnastusest tulenevalt määratlevad liikmesriigid meditsiini- ja abipersonali poolt antava meditsiinilise abi, mis vabastatakse käibemaksust. [10]

23. Ka kirjeldatud juhtudel ei kao direktiivi mõju liikmesriikide õigusaktide ühtlustamisel. Liikmesriigid peavad direktiivi raames mõistete määratlemise pädevust kasutades

6 — 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis (EKL 2003, lk I-5965, punkt 22); 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe (EKL 2004, lk I-11237, punkt 16) ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I-4427, punkt 22). Vt selle kohta ka 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 25).

7 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (punkt 24), milles on viidatud 20. juuni 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-287/00: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2002, lk I-5811, punkt 50); vt ka 28. märtsi 1996. aasta otsus kohtuasjas C-468/93: Gemeente Emmen (EKL 1996, lk I-1721, punkt 19).

8 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (punkt 22 jj), milles on viidatud 11. augusti 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-453/93: Bulthuis-Griffioen (EKL 1995, lk I-2341, punkt 18).

9 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gemeente Emmen (punkt 25); vt ka minu 8. septembri 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-169/04: Abbey National (Euroopa Kohtu s pooleliolev, punkt 36), mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 (liikmesriikide määratletud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine).

10 — Direktiividega on mitme meditsiiniga seonduva kutseala (nt arstid, hambaarstid, ämmaemandad ja õed) puhul kehtestatud ühtsed kvalifikatsiooninõuded, et tagada nende vastastikune tunnustamine (vt viimasest ajast eelkõige Euroopa Parlamendi ja nõukogu 7. septembri 2005. aasta direktiiv 2005/36/EÜ kutsekvalifikatsioonide tunnustamise kohta, ELT L 255, lk 22, mis asendab mitu eri direktiivi). Liikmesriigid on kaalutlusõiguse kasutamisel kohustatud järgima nimetatud nõudeid. Nähtavasti ei tulene psühhoterapeutide ja füsioterapeutide puhul veel siiski nõudeid teisesest õigusest. Füsioterapeudi ehk liikumisterapeudi kutseala on mõnes liikmesriigis eraldi ülesehitusega koolitust nõudev kutseala (vt direktiivi 2005/36 artikli 11 punkti c alapunkt ii koosmõjus II lisa punktiga 1).

silmas pidama direktiivi eesmärke ja ühenduse õiguse üldpõhimõtteid. [11]

B. *Kohtuasi C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Poolte argumendid

24. Seni, kuni liikmesriik järgib kaalutlusõiguse piire, ei teki üksikisikul direktiivist vahetult õigusi liikmesriigi suhtes. [12] Mõlema põhikohtuasja peamine küsimus on, kas liikmesriik on abipersonali kutseala määratlemisel jäänud kõnealuse kaalutlusõiguse piiridesse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähenduses.

26. Komisjoni on seisukohal, et liikmesriik määratleb abipersonali mõiste, kui võtab rahvatervise kaitsmise huvides vastu õigusakti, millega reserveeritakse teatud spetsialisti nimetus vastava kvalifikatsiooniga isikutele. Nimetatud määratlus on liikmesriigi jaoks siduv ka käibemaksuvabastuste kehtestamisel. Eeldusel, et kutseregistrisse kandmisega on seotud psühhoterapeutide ainuõigus kutsenimetusele, oleksid J. E. van den Hout-van Eijnsbergeni osutatud teenused käibemaksuvabad.

25. Kohtuasjas C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) esitatud küsimusele vastates tuleb selgitada, millest peavad liikmesriigid juhinduma soodustatud kutsealade määratlemisel. Kohtuasjas C-443/04 (Solleveld) tekib küsimus, kas liikmesriigid võivad kutsealade määratlemisel sätestada ka toimingud, mis tuleb kutsetegevuse raames osutatud teenustena käibemaksust vabastada.

27. Hageja peab diskrimineerivaks olukorda, kus psühholoogide ja psühhiaatrite osutatavat psühhoteraapiateenust ei maksustata käibemaksuga, samal ajal kui pedagoogi diplomiga psühhoterapeudi osutatud teenust maksustati 1997. aastani käibemaksuga.

11 — Vt direktiivi eesmärkide kohta eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gemeente Emmen (punkt 25); vt õiguse üldpõhimõtete kohta eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler (punkt 55 jj) ning 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punkt 69). Vt selle kohta lähemalt allpool punkt 37 jj.

12 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler (punkt 55) ja eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier (punkt 69).

28. Madalmaade valitsus väidab sellele vastu, et siseriiklikud õigusnormid vastasid

nõudele tõlgendada kitsalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 sätestatud maksuvabastust ning siduda see objektiivselt ja arusaadavalt kohaldatavate tingimustega. Madalmaade valitsuse sõnul oleks alles pärast seda, kui psühhoteraapia leidis ühiskonnas suurema kõlapinna, tulnud asjaomased teenused käibemaksust vabastada. Kuna psühhoterapeute on koheldud võrdselt, ei riivatud ka neutraalse maksustamise põhimõtet.

bastuse arusaadavat kohaldamist. Selle eesmärgi saavutab liikmesriik kõige hõlpsamini, kui loetleb oma käibemaksuõiguses kutsealad, mida käsitatakse abipersonali kutsealadena ja mille käivet ei maksustata käibemaksuga. Seejuures võib käibemaksuregulatsioon viidata kutseala reguleerivatele õigusaktidele, mis määratlevad kutseala täpsemalt.

2. Hinnang

31. Igal juhul ei või ilmtingimata nõuda sõnaselget maksuõiguslikku regulatsiooni.[13] Selleks, et selgitada, milliseid kutsealasid tunnustatakse teenuste käibemaksust vabastamise eesmärgil asjaomases liikmesriigis abipersonali kutsealadena, võib maksuõiguseväliseid õigusakte kohaldada siiski vaid juhul, kui puudub vastav maksuõigusnorm.

a) Liikmesriikide kaalutlusõigus abipersonali määratlemisel

29. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c alusel on liikmesriikidele antud abipersonali määratlemisel kaalutlusõigus. Seejuures jääb liikmesriigi otsustada, millisel seadusandlikul viisil ta kaalutlusõigust kasutab.

32. Seevastu peab komisjon õigeks, olenemata siseriiklikust käibemaksuõigusest, juhinduda ka teistest õigusnormidest, mis reguleerivad tervishoiuga seonduvaid kutsealasid. Komisjoni sõnul tuleneb nimetatud normidest nii-öelda automaatselt ka käibemaksuõiguslik kohtlemine, ilma et liikmesriigil oleks veel lisaks käibemaksualase liigitamise vabadust.

30. Nagu tuleneb kõnealuse artikli lõike 1 sissejuhatavast lausest, peavad ülevõtmismeetmed muu hulgas võimaldama maksuva-

13 — Organisatsioonide tunnustamise kohta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier (punkt 67).

33. Komisjoni selle seisukohaga ei saa nõustuda. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt c eeldab, et liikmesriik määratleb teatud kutseala *abipersonali* kutsena. Madalmaade seadusandja on küll õiguslikult reguleerinud psühhoterapeudi kutseala, kuid ei ole seda käsitlenud abipersonali kutsealana. Kõnealune kutseala ei kajastu käibemaksuseaduses ega ka abipersonali kutsealasid reguleerivas seaduses, millele käibemaksuseadus viitab.

34. Asjaolu, et rahvatervise kaitse huvides võivad teatud kutsenimetust kasutada ainult isikud, kellel on vastav erialane kvalifikatsioon, ei määratle seda iseenesest veel kui abipersonali kutseala. Psühhoterapeutide registrit käsitleva õigusakti alusel järelduste tegemine psühhoterapeutide kui abipersonali tegevuse käibemaksustamise kohta oleks vastuolus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatavas lauses sätestatud õigusselguse nõudega.

b) Kaalutlusõiguse piirid

35. Liikmesriikide kaalutlusõigus abipersonali mõiste määratlemisel käibemaksuõiguse tähenduses ei ole piiramatu. Piirid peavad eelkõige tagama, et liikmesriik ei määratleks käibemaksuga maksustatavaid ja käibemaksuvabasid abipersonali teenuseid meelevaldselt.

36. Käesoleval juhul tuleb uurida, kas Madalmaad ületasid kõnealuse kaalutlusõiguse piire, jättes psühhoterapeudid abipersonalina määratlemata ja nende kutseala raames teostatud toimingud käibemaksust vabastamata. Selle käigus tuleb üksikasjalikult uurida faktilisi ja õiguslikke asjaolusid Madalmaades enne 1997. aastat, mis on põhimõtteliselt siseriikliku kohtu ülesanne. [14] Euroopa Kohus võib anda juhiseid, milliseid aspekte seejuures silmas pidada.

37. Liikmesriigid peavad kaalutlusõiguse kasutamisel järgima direktiivi eesmärki ja õiguse üldpõhimõtteid, eelkõige võrdse koht-

14 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler (punkt 56) ja eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier (punkt 69). Kohtuotsuses Dornier jõudis Euroopa Kohus omal algatusel järeldusele, et asjaomane liikmesriik ületas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b antud kaalutlusõigust riiklike haiglatega samaväärse organisatsiooni tunnustamise osas (otsuse punkt 70).

lemise ja neutraalse maksustamise põhimõtet. [15]

38. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud käibemaksuvabastust üldjuhul tõlgendada kitsalt, sest see on erand üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenus, mida maksukohustuslane osutab tasu eest. [16] Meditsiinilise abi andmise puhul tuleb täiendavalt arvestada käibemaksust vabastamise sotsiaalset eesmärki. Nimetatud teenused peavad jääma üldsusele hinnalt kättesaadavaks ega tohiks käibemaksu võrra kallineda. [17]

39. Liikmesriigi seadusandja ei või käibemaksust vabastatud abipersonali ringi ülemäära laiendada, vaid peab hõlmama ainult asjaomaste tervishoiuteenuste osutamiseks piisava kvalifikatsiooniga kutsealade esindajaid. Komisjon ja Madalmaade valitsus toonitasid õigusega, et üldsuse huvides on vabastada käibemaksust üksnes kvalifitseeritud personali antav meditsiiniline abi.

40. Võrdse kohtlemise põhimõttest järeldub, et eri kutsealade esindajaid tuleb maksuõiguses kohelda võrdselt, kui neil on teatud teenuse osutamiseks sarnane kvalifikatsioon. Võrdse kohtlemise põhimõtet täpsemalt väljendava neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt ei ole lubatud maksustada erinevalt ettevõtjaid, kes müüvad sarnast kaupa või osutavad sarnast teenust. [18]

41. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on käesoleval juhul samuti uurida, kas psühhoterapeut psühhoterapeutide registreerimise määruse tähenduses, kellel on selline väljaõpe nagu põhikohtuasja hagejal,

15 — Vt direktiivi eesmärgi kohta: eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gemeente Emmen (punkt 25); õiguse üldpõhimõtete kohta eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler (punkt 55 jj) ning eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier (punkt 69). Vt ka 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95: Fischer (EKL 1998, lk I-3369, punkt 27), milles Euroopa Kohus on sedastanud, et kui kuues direktiiv annab liikmesriikidele kaalutlusõiguse maksuvabastuse tingimuste kehtestamiseks, ei anna see õigust eirata neutraalse maksustamise põhimõtet.

16 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler (punkt 28); 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services (EKL 2003, lk I-13989, punkt 52) ja eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier (punkt 42); samuti eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (punkt 29).

17 — Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services (punkt 58), milles viidatakse 11. jaanuari 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, punkt 23) ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele Kügler (punkt 29), mis puudutavad haiglateenuste maksuvabastust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b.

18 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler (punkt 30); eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier (punkt 44), nagu ka 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 20) ja 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis (EKL 2005, lk I-1131, punkt 24).

omab samasugust kvalifikatsiooni nagu psühhiaater või psühholoog, et osutada psühhoteraapia teenust.

42. Vastupidi Madalmaade valitsuse väitele ei välista ainuüksi psühhoterapeutide sarnane kohtlemine neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist. Võrrelda tuleb *psühhoteraapia teenust*, mida osutavad nii psühhiaatrid ja psühholoogid kui ka psühhoterapeudid. Teenuse osutaja identiteet ei ole teenuste osutamise sarnasuse uurimisel oluline.[19] Siiski võib teha meditsiinilise abi osutajate erineva kvalifikatsiooni põhjal järeldusi teenuse kvaliteedi kohta, mis mõjutab kaudselt sarnasuse hindamist.

43. Teenuse võrreldavuse aspektist ei ole otsustavat tähtsust sellel, et psühhiaatrid ja psühholoogid võivad psühhoteraapiat rakendada koos teiste ravivõtetega, näiteks medikamentoosse raviga, ja saavutada sünergia efekte. Üksnes asjaolu, et psühhoterapeudi kutseala on olemas, tõendab võimalust käsitleda seda iseseisva, muust ravist eraldi osutatava teenusena.

44. Kohtuasja C-444/04 eelotsuse küsimusele tuleb seetõttu vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga c antakse liikmesriikidele kaalutlusõigus abipersonali mõiste määratlemisel. Liikmesriigid peavad kaalutlusõiguse kasutamisel järgima kuuenda direktiivi eesmärke ja õiguse üldpõhimõtteid, nimelt võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtet. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas asjaomane liikmesriik on ületanud kaalutlusõiguse piire, kui ta psühhoterapeutide osutatud teenuseid, erinevalt samal alal tegutsevate psühhiaatrite ja psühholoogide osutatud teenustest, käibemaksust ei vabastanud.

C. Kohtuasi C-443/04 (Solleveld)

45. Selles menetluses tuleb selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c sätestatud kaalutlusõigus annab liikmesriikidele abipersonali määratlemisel

19 — Eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gregg (punkt 20) ja eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Linneweber ja Akritidis (punkt 25).

pädevuse sätestada kutsetegevusele tüüpilised toimingud ja ainult need käibemaksust vabastada.

1. Poolte argumendid

46. H. A. Solleveld on seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt c on kohaldatav mis tahes meditsiinilise abi suhtes. Liikmesriikidel ei ole õigust jätta maksuvabastus meditsiinilise abi üksikutele vormidele kohaldamata, kui abi annab teatud liiki abipersonal. Lisaks on lubamatu kohelda häireväljade diagnostika teenust maksustamise seisukohalt erinevalt sellest olenevalt, kas teenust osutab diplomeeritud füsioterapeut või arst.

47. Komisjon on asunud seisukohale, et nimetatud teenus on käibemaksuvaba, kuivõrd tegemist on meditsiinilise abiga, mida osutab abipersonal tunnustatud kutsetegevuse raames. Juhul kui füsioterapeudid ei oleks liikmesriigi kutsealaste õigusnormide alusel pädevad kõnealust meditsiinilist abi andma, peaks liikmesriik seda takistama, võttes kasutusele kutseõiguslikud või distsiplinaarsed meetmed, mitte välistama asjaomaste teenuste puhul käibemaksuvabastuse. Igal üksikjuhul ei ole tarvis kontrollida, kas meditsiinilist abi annab erialase kvalifikatsiooniga isik ja kas käibemaksuvabastus on seega üldsuse huvides. Direktiivi ühetaoline kohaldamine on komisjoni sõnul ohus, kui käibemaksust vabastamine sõltub teatud kutseala poolt tüüpiliselt osutatava meditsiinilise abi kirjeldusest.

48. Madalmaade valitsus viitab nõudele tõlgendada maksuvabastust kitsalt. Eeltoodu vastaks regulatsiooni sotsiaalsele eesmärgile vabastada käibemaksust üksnes selleks erialase kvalifikatsiooni omandanud isikute osutatavad tervishoiuteenused. Madalmaade regulatsioon on objektiivne ja arusaadav. BIG-i seaduse alusel on võimalik välja selgitada, millised tervishoiuteenused on käibemaksuvabad.

2. Hinnang

49. Nagu juba märgitud, on meditsiinilise abi andmise maksuvabastuse eesmärk vältida nimetatud teenuse hinna kallinemist. [20] Maksuvabastuse õigustamiseks peab tervishoiuteenus vastama teatud kvaliteedinõuetele;

20 — Vt eespool punkt 38.

seepärast nõuab õiguslik regulatsioon, et kõnealuseid teenuseid osutatakse meditsiini- ja abipersonali tegevuse raames, seega kompetentsete isikute poolt. [21]

50. Asjaomased kutsealad jäävad liikmesriigi määratleda. Siiski on küsitav, kas kaalutlusõigus hõlmab nende tegevuste kindlaksmääramist, mida käsitada teatava kutsealase tegevusena ja seega käibemaksuvabana.

51. Eeltoodu ei selgu ka kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c sõnastusest. Ainult Inglise keeleversiooni võib mõista nii, et liikmesriigid määratlevad ka selle, milliseid toiminguid hõlmab asjaomase abipersonali kutsetegevus. Viidatud säte kõlab: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned.* Siinkohal jääb lahtiseks, kas tekstiosa *as defined by the Member State* puudutab ainult *medical and paramedical professions* või kogu väljendit *the exercise of the medical and paramedical professions.*

52. Komisjon mõistab väljendit „abipersonali poolt" sõna otseses mõttes, st vastav teenus tuleb osutada kutsetegevuse ja mitte muu (kõrval)tegevuse raames.

53. Seejuures jääb ühelt poolt ebaselgeks, kuidas tuleb abipersonali kutsetegevuse tegelikke raame nimetatud tähenduses määratleda. Võib teha järeldusi erinevate tunnuste alusel, näiteks lähtuvalt sellest, kas meditsiinilist abi anti praksise ruumides. Kuidas sel juhul suhtuda koduvisiitidesse? Nimelt viitab asjaolu, et konkreetsel toimingul ei ole mingit seost kutsealase tegevusega, sellele, et teenuse osutaja tegutseb väljaspool oma kutsetegevuse piire.

54. Teisalt jätab komisjon tähelepanuta direktiivi eesmärgi, mille kohaselt kohaldatakse maksuvabastatust üksnes sellisele meditsiinilise abile, mida osutavad nõutava kvalifikatsiooniga isikud. [22]

21 — Vt eespool punkt 37.

22 — Vt eespool punkt 39.

55. Direktiivi kohaselt määratlevad liikmesriigid tervishoiuteenuste osutamiseks kvalifitseeritud meditsiini- ja abipersonali kutsealad. Määratlus ei oleks täielik, kui see esitaks vaid abstraktsed nõuded tervishoius mõnel kutsealal tegutseda sooviva isiku kvalifikatsioonile, täpsustamata, milliseid tegevusi asjaomane kutseala hõlmab. Mitte iga meditsiini- ja abipersonali kutsekvalifikatsioon ei anna ettevalmistust mis tahes meditsiinilise abi andmiseks. On ilmne, et füsioterapeudi väljaõpe ei võimalda tal näiteks kirurgilist sekkumist. Kui ta seda siiski teeb, on sellise teenuse käibemaksust vabastamine vastuolus direktiivi eesmärgiga. Liikmesriikide kaalutlusõigus meditsiini- ja abipersonali mõiste määratlemisel hõlmab seega ühtlasi pädevust määratleda kutsekvalifikatsiooniga hõlmatud tegevused ja piirata käibemaksuvabastus nimetatud tegevustega.

56. Eelnevaga seoses teeb komisjon ettepaneku, et kutsetegevuse piiridest väljuvate tervishoiuteenuste osutamine keelustataks kutseala reguleerivate normidega, selle asemel, et see omaks tagajärgi käibemaksuvabastusele.

57. Komisjoniga tuleb nõustuda, et üldjuhul ei tagata teenuse kvaliteeti käibemaksuõigusega. Öelduga on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikas väljakujunenud seisukoht, et neutraalse maksustamise põhimõte välistab üldjuhul seaduslike ja ebaseaduslike teenuste eristamise.[23]

58. Ent siinkohal vaadeldava maksuvabastusega teenib käibemaksuõigus ise avaliku huvi eesmärki. Nimetatud eesmärgi kohaselt tuleb käibemaksust vabastada üksnes teenus, mida üldjuhul osutab nõutava kvalifikatsiooniga isik.

59. Sellegipoolest on komisjon väljendanud kartust, et liikmesriikide lõikes võidakse tervishoiuteenuste maksuvabastust kohaldada oluliselt erinevalt, kui käibemaksuvabastus sõltuks asjaomase kutsealase tegevuse sisustamisest.

23 — 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-111/92: Lange (EKL 1993, lk I-4677, punktid 16 ja 17); eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fischer (punktid 21 ning 27 jj); 29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-158/98: Coffeeshop „Siberië" (EKL 1999, lk I-3971, punktid 14 ja 21) ja 29. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-455/98: Salumets jt (EKL 2000, lk I-4993, punkt 19).

60. Kõigepealt tuleb siinkohal sedastada, et, andes liikmesriikidele kaalutlusõiguse määratleda meditsiini- ja abipersonali kutsealad, on ühenduse seadusandja arvestanud teatavate erinevustega liikmesriikide õiguskordades.

61. Muus osas välistab neutraalse maksustamise põhimõte, et kutsealase tegevuse sisustamine liikmesriigis viiks maksuvabastuse meelevaldse ja teistest liikmesriikidest ülemäära erineva kohaldamiseni.[24] Kõnealuse põhimõtte kohaselt ei või sarnaseid teenuseid kohelda erinevalt vaid põhjusel, et neid osutavad erineva kutsealase taustaga isikud.[25] Meditsiinilise abi andmisel mõjutab teenuse osutaja isiklik kvalifikatsioon olulisel määral teenuse kvaliteeti. Järelikult ei saa üldjuhul sarnaseks pidada teenuseid, mida osutavad vastava kvalifikatsiooniga või ilma väljaõppeta isikud.

62. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas Madalmaade maksuhaldur on käesoleval juhul häireväljade diagnostika liigitamisel piisavalt arvestanud neutraalse maksustamise põhimõttega.

63. Kõnealuse meditsiinilise abi vormi ühemõtteline sidumine ühe või teise meditsiini- või abipersonali kutsealaga võib osutuda siiski problemaatiliseks, sest tegemist on uudse ja alternatiivse meetodiga. Lisaks kasutab kirjeldatud meetod ilmselt interdistsiplinaarset lähenemist, sest see seostab nii diagnoosimisel kui ka ravil psüühika ja organite talitluse häired suu ja lõualuu piirkonnaga, mida tavapäraselt ravivad eri kutsealade esindajad — vajadusel, st liikumisaparaadi kahjustuste puhul, ka füsioterapeudid.

64. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c mõtte ja eesmärgiga oleks vastuolus, kui teenus, mis vaieldamatult kuulub meditsiinilise abi valdkonda, maksustatakse käibe-

24 — Vt selle kohta eespool punktid 37 ning 42 jj.

25 — Vt selle kohta eespool punkt 42 ja viited 19. joonealuses märkuses.

maksuga pelgalt seetõttu, et see ei ühti traditsioonilise ettekujutusega kutsealasest tegevusest. [26]

65. Kutsealase tegevuse valdkondi sätestavaid siseriiklikke õigusnorme ei tohiks kirjeldatud tulemuse vältimiseks tõlgendada liiga kitsalt. Pigem tuleb tagada nende piisav avatus, hõlmamaks ka uusi ja interdistsiplinaarseid meetodeid. Ulatuslikku väljaõpet eeldavad kutsealad võimaldavad üldjuhul enam paindlikkust kui madalamat kvalifikatsiooni nõudvad ametid.

66. Eeltoodud teesist lähtudes võiks oletada, et häireväljade diagnostikaga seotud teenused on igal juhul käibemaksuvabad, juhul kui teenust osutab arst või hambaarst, kuna neil on piisav meditsiinialane kvalifikatsioon. Teisalt on küsitav, kas arstil või hambaarstil on selles valdkonnas tõepoolest parem kvalifikatsioon kui füsioterapeudil. Eelotsusetaotlusest nähtub, et H. A. Solleveldi juurde suunavad patsiente nimelt arstid, kes nimetatud meetodit ise ei valda või ei soovi rakendada.

67. Jääb ebaselgeks, kas häireväljade diagnostika teenus oleks Madalmaade õiguses tõepoolest käibemaksuvaba, kui seda osutaksid arstid. H. A. Solleveld on sellisel arvamusel. Madalmaade valitsus ei soovinud ka kohtuistungil esitatud sõnaselgele küsimusele ühest vastust anda. Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab veendumusele, et antud valdkonnas on arstide osutatavad teenused käibemaksuvabad, on tema kohustus uurida, kas asjaomast füsioterapeudi teenust võib pidada samaväärseks, sest nimetatud kutseala esindajad on asjaomase tegevuse jaoks samamoodi kvalifitseeritud nagu arstid. Kui see on nii, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte nende võrdset kohtlemist.

68. Juhul kui meditsiinilise abi tunnustatud vorm ei ole kehtiva õiguse järgi hõlmatud meditsiini- ega abipersonali kutsealase tegevusega, siis tuleb täiendavalt silmas pidada, kas teenuse osutaja on omandanud erikvalifikatsiooni uudse meetodi rakendamiseks, olles näiteks läbinud eriomase täiendõppe.

26 — Kirjeldatud olukorras võib siiski tekkida küsimus, kas vaadeldavaid teenuseid saab tõepoolest pidada meditsiiniliseks abiks.

69. Kokkuvõtvalt tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt c annab liikmesriikidele õiguse määratleda, millisel juhul tuleb meditsiinilist abi pidada meditsiini- ja abipersonali kutsealaseks tegevuseks, millele laieneb käibemaksuvabastus. Asjaomased määratlused peavad siiski olema piisavalt avarad, et ühe või teise kutsetegevuse alla saaks liigitada ka alternatiivsed ja interdistsiplinaarsed meetodid, mis on meditsiinilise abina leidnud tunnustust. Nimetatud pädevust kasutades peavad liikmesriigid järgima neutraalse maksustamise põhimõtet.

V. Ettepanek

70. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlanden'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– *Kohtuasi C-444/04*

Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt c annab liikmesriikidele abipersonali mõiste määratlemisel kaalutlusõiguse. Liikmesriigid peavad kaalutlusõiguse kasutamisel järgima direktiivi eesmärki ja õiguse üldpõhimõtteid, eriti võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtet. Siseriikliku kohtu ülesanne on

kontrollida, kas asjaomane liikmesriik on ületanud oma kaalutlusõiguse piire, kui ta psühhoterapeutide osutatud teenused, erinevalt asjaomastest psühhiaatrite ja psühholoogide osutatud teenustest, käibemaksust ei vabastanud.

– *Kohtuasi C-443/04*

Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt c annab liikmesriikidele õiguse määratleda, milline meditsiiniline abi on käsitletav meditsiini- või abipersonali kutsealase tegevusena ja on seega käibemaksust vabastatud. Asjaomane määratlus peab siiski olema piisavalt avar, et ühe või teise kutsealase tegevuse alla saaks liigitada ka alternatiivsed ja interdistsiplinaarsed meetodid. Selle pädevuse kasutamisel peavad liikmesriigid järgima neutraalse maksustamise põhimõtet.