GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2005 m. gruodžio 15 d. [1]

I — Įvadas

1. Šiose dviejose sujungtose bylose *Hoge Raad der Nederlanden* prašo Teisingumo Teismo pateikti 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) [2] išaiškinimą sveikatos priežiūros paslaugų, kurias teikia vidurinysis bei pagalbinis medicinos personalas, neapmokestinimo atžvilgiu.

2. Bylos C-443/04 dalykas – tam tikrų alternatyvių diagnostikos ir gydymo metodų – vadinamosios trikdžių laukų diagnostikos – vertinimas. H. A. Solleveld, kuris teikė šias paslaugas, turi leidimą užsiimti fizioterapeuto veikla. Tačiau mokesčių administratoriaus manymu, trikdžių laukų diagnostikai netaikomas neapmokestinimas, nes ji nėra specifinė fizioterapeuto veiklos sritis.

3. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, ieškovė pagrindinėje byloje C-444/04, pagal atitinkamas profesinę veiklą reglamentuojančias nuostatas pripažįstama psichoterapeute ir teikia šiai profesijai būdingas paslaugas. Nyderlandų teisės nuostatos dėl medicinos paslaugų neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) taikomos psichologų ir psichiatrų paslaugoms, tačiau netaikomos psichoterapeutų veiklai. Todėl, mokesčių administratoriaus manymu, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen veikla turėjo būti apmokestinama.

4. Tokiomis aplinkybėmis *Hoge Raad* kreipėsi į Teisingumo Teismą dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunkčio, nustatančio neapmokestinimo sąlygas, išaiškinimo. Pirmiausia reikia išna-

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 145, p. 1.

grinėti, ar ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad ji suteikia valstybėms narėms diskreciją apibrėžti vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą ir jų pripažintos profesijos srityje teikiamas paslaugas.

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

<...>

II — Teisinis pagrindas

A — *Šeštoji direktyva*

5. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkte 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:

<...>

B — *Nacionalinė teisė*

6. 1968 m. Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (Wet op de omzetbelasting) (nuo 1997 m. gruodžio 1 d. galiojančios redakcijos) 11 straipsnio 1 dalies g punkte nustatyta, kad PVM neapmokestinamos „paslaugos, kurias teikia asmenys, užsiimantys profesija, kurią reglamentuoja Įstatymas dėl vidurinio-jo ir pagalbinio medicinos personalo (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, toliau – Wet BIG)".

7. Wet BIG 3 straipsnyje numatyta sukurti registrą, į kurį įtraukiami medicinos profesijų atstovai, tarp jų fizioterapeutai ir psichoterapeutai, jei jie atitinka nustatytas sąlygas.

8. C-444/04 bylai reikšminga iki 1997 m. galiojusi Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio redakcija. Tuometinėje 11 straipsnio 1 dalies g punkto redakcijoje buvo nustatyta, kad PVM neapmokestinamos: „paslaugos, kurias teikia gydytojai, išskyrus veterinarus, psichologai ir ortopedai, medicinos seserys ir akušerės; paslaugos, kurias teikia vidurinysis bei pagalbinis medicinos personalas, kurį reglamentuoja Įstatymas dėl vidurinio bei pagalbinio medicinos personalo (Wet op de paramedische beroepen)“ [3]. Psichoterapeutai nepateko į šį sąrašą net tada, jei, remiantis Nutarimu dėl psichoterapeutų registracijos (Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten) [4], jie buvo įrašyti į atitinkamą profesijos registrą.

9. Dėl detalesnės fizioterapinio gydymo apibrėžties Wet BIG 29 straipsnis nurodo Nutarimą dėl fizioterapeutų profesinio rengimo reikalavimų ir jų veiklos (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten) [5]. Remiantis šio nutarimo 5 straipsnio 1 dalimi fizioterapeuto paslaugos apima paciento apžiūrą tiriant judėjimo aparato sutrikimus ir šių sutrikimų gydymą taikant fizioterapinius metodus. Pagal to paties straipsnio 2 dalį šiems metodams priskiriama judesio terapija, masažas ir fizinis stimuliavimas, išskyrus švitinimą jonizuojančiaisiais spinduliais.

3 — Stb. 1963, p. 113.

4 — *Staatscourant* 1986, p. 149.

5 — Stb. 1997, p. 516.

III — Bylos aplinkybės, pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

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

10. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, kaip privačia praktika besiverčianti psichoterapeutė, yra įtraukta į atitinkamą profesijos registrą. Nuo 1992 iki 1995 m. už suteiktas paslaugas ji nemokėjo PVM mokesčio, nes, jos manymu, šios paslaugos yra atleistos nuo PVM.

11. Tačiau mokesčių administratoriaus manymu, šios paslaugos apmokestinamos PVM, todėl jis priėmė sprendimą, kuriame J. E. van den Hout-van Eijnsbergen nurodoma sumokėti 65 402 NLG dydžio mokestinę PVM nepriemoką. Pirmosios instancijos teismui ieškovės ieškinį dėl šio sprendimo atmetus, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad*. Šis 2004 m. spalio 15 d. sprendimu, remiantis

EB 234 straipsniu, nutarė kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies pirmosios pastraipos c punktas aiškintinas taip, kad psichoterapeutų paslaugos, kurias teikia šia profesija užsiimantis asmuo, atitinkantis <...> įstatyminius registracijos reikalavimus ir įtrauktas į <...> psichoterapeutų registrą, neapmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu net ir tuo atveju, jei šios paslaugos dėl asmens, kuris tas paslaugas teikia, nepriskiriamos gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės, paslaugoms?"

B — *Byla C-443/04 (H. A. Solleveld)*

12. H. A. Solleveld dirba fizioterapeutu ir yra įtrauktas į Wet BIG numatytą registrą. Jis tiria savo pacientus, kurie į jį kreipiasi dėl fizinių ir dvasinių nusiskundimų, naudodamas „infekcijos židinių nustatymo ir trikdžių laukų diagnostiką", ir daugiausia dėmesio skiria žandikaulių ir burnos negalavimams. Tokie negalavimai tiriami darant rentgeno nuotraukas, atliekant elektros srovės matavimus burnos ir dermos srityje bei atliekant burnos ertmės tyrimus. Ši veikla paremta teorija, kad žandikaulių, dantų ir burnos ertmės vaidmuo labai svarbus tiriant bet kurios žmogaus kūno dalies ligas.

13. Tyrimo metu nustačius trikdžių laukus, pacientus gydo pats H. A. Solleveld arba siunčia juos odontologui arba žandikaulių chirurgui. H. A. Solleveld savo pacientus dažniausiai gydo lazeriu, skiria homeopatinių preparatų ir taiko manualinę terapiją. Nagrinėjamu laikotarpiu jis teikė ne tik paslaugas, susijusias su trikdžių laukų diagnostika, bet ir „klasikines" fizioterapeuto paslaugas.

14. Maždaug 40 % visų pacientų H. A. Solleveld atsiunčia odontologas arba žandikaulių chirurgas. Dauguma ligonių kasų kompensuoja gydymo taikant trikdžių laukų diagnostiką išlaidas – bent jau tais atvejais, kai ligonis yra apsidraudęs papildomu sveikatos draudimu, kuris apmoka gydymo taikant vadinamuosius alternatyvius metodus išlaidas.

15. Karališkosios Nyderlandų fizioterapeutų draugijos (Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie) manymu, remiantis Nutarime dėl fizioterapeutų profesinio rengimo reikalavimų ir jų veiklos pateiktu veiklos aprašymu, trikdžių laukų diagnostika nėra specifinė fizioterapeuto veiklos sritis.

Tokiam vertinimui pritarė ir atsakinga sveikatos priežiūros tarnyba.

IV — Vertinimas

16. H. A. Solleveld nesumokėjus PVM, nes, jo manymu, tokia veikla PVM neapmokestinama, mokesčių administratorius savo oficialiuose įspėjimuose jam keletą kartų nurodė sumokėti iš viso beveik 64 000 NLG dydžio PVM mokestinę nepriemoką už 1994–2000 m. laikotarpį. Pirmosios instancijos teismas ieškinį atmetė ir nusprendė, kad teisus yra mokesčių administratorius, nes neapmokestinimas pagal Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio 11 straipsnio 1 dalies g punktą čia netaikytinas.

A — *Pirminės pastabos*

18. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktį, sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir vidurinysis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės, neapmokestinamos PVM.

17. Kasacinį skundą dėl šio sprendimo nagrinėjęs *Hoge Raad* 2004 m. spalio 15 d. sprendimu nutarė pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies pirmosios pastraipos c punktas aiškintinas taip, kad paslaugos, kurias sudaro diagnozės nustatymas, terapijos kurso pasiūlymas ir galimas terapinis gydymas, teikiamos taikant prieš tai aprašytą trikdžių laukų diagnostiką, neapmokestinamos PVM net ir tuo atveju, kai šios paslaugos dėl asmens, kuris tas paslaugas teikia, nepriskiriamos gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės, paslaugoms?“

19. Per posėdį Europos Bendrijų Komisija teisingai pažymėjo, kad pagrindinėse bylose neginčijama tai, jog ieškovų teikiamos paslaugos yra sveikatos priežiūros paslaugos. Tuo neabejojama ir H. A. Solleveld atveju, nors tradicinė medicina trikdžių laukų diagnostiką laiko alternatyviu metodu. Todėl nagrinėjamose bylose nėra reikalo aiškinti termino „sveikatos priežiūros paslaugos“, kuris, be jokios abejonės, yra Bendrijos teisės terminas. Abejonių kyla tik dėl citatos dalies „kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės“ aiškinimo.

20. Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytų atleidimo nuo mokesčių atvejų sąvokos paprastai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos ir todėl turi būti apibrėžtos Bendrijos teisėje [6].

21. Nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje ypač pabrėžiama, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto įžanginį sakinį valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą neapmokestinimo taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, gali nustatyti neapmokestinimo sąlygas, bet šios sąlygos negali apimti numatytų neapmokestinimo atvejų turinio [7]. Specifinės sąlygos, susijusios su rinkos dalyviu, kuris vykdo nuo mokesčio atleistą veiklą, savybėmis ar tapatybe, turi būti apibrėžtos Bendrijos teisėje. [8]

22. Tačiau toks Teisingumo Teismo požiūris galioja tik tada, kai pačioje direktyvoje apibrėžiamos Bendrijos teisės sąvokos, o ne tada, kai ji išimties tvarka nurodo į valstybių narių pateiktą apibrėžtį [9]. 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunkčio formuluotė aiškiai nurodo, kad valstybės narės apibrėžia gydytojus ir vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą, kuriems taikomas neapmokestinimas. [10]

23. Net ir šiais atvejais Šeštoji direktyva ne visiškai netenka savo veiksmingumo teisės derinimo srityje. Įgyvendindamos savo kompetenciją atsižvelgiant į direktyvą apibrėžti pavienes sąvokas, valstybės narės būtent

6 — 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Sinclair Collis* (C-275/01, Rink. p. I-5965, 22 punktas); 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Temco Europe* (C-284/03, Rink. p. I-11237, 16 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, Rink. p. I-4427, 22 punktas). Šia prasme taip pat žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 25 punktą).

7 — 6 išnašoje nurodytas sprendimas *Kingscrest Associates ir Montecello* (24 punktas), kuris nukreipia į 2002 m. birželio 20 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-287/00, Rink. p. I-5811, 50 punktą); taip pat žr. 1996 m. kovo 28 d. Sprendimą *Gemeente Emmen* (C-468/93, Rink. p. I-1721, 19 punktą).

8 — 6 išnašoje nurodytas sprendimas *Kingscrest Associates ir Montecello* (22 ir kt. punktai), kuris nukreipia į 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rink. p. I-2341, 18 punktą).

9 — 7 išnašoje nurodytas sprendimas *Gemeente Emmen* (25 punktas); taip pat žr. 2005 m. rugsėjo 8 d. išvadą *Abbey National* (mano pateiktą nagrinėjamoje byloje C-169/04, 36 punktą) dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 6 papunkčio (specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymas).

10 — Siekiant kvalifikacijų pripažinimo daugeliui medicinos profesijų (pavyzdžiui, gydytojo, odontologo, akušerės ir medicinos sesers) direktyva nustato bendrus profesinės kvalifikacijos reikalavimus (ypač žr. naują 2005 m. rugsėjo 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2005/36/EB dėl profesinių kvalifikacijų pripažinimo, OL L 225, p. 22, kuri pakeičia daugelį specialiųjų direktyvų). Valstybės narės, įgyvendindamos joms suteiktą diskreciją, privalo šių reikalavimų laikytis. Akivaizdu, kad kol kas psichoterapeutams ir fizioterapeutams antrinėje Bendrijos teisėje reikalavimai nenumatyti. Tik kai kuriose valstybėse narėse reikalaujama, kad fizioterapeuto ar kineziterapeuto profesijos atstovai būtų baigę specialiai sudarytą profesinio parengimo kursą (žr. Direktyvos 2005/36 11 straipsnio c dalies ii punktą ir šios direktyvos II priedo 1 punktą).

privalo laikytis direktyvos tikslų ir bendrųjų Bendrijos teisės principų [11].

B — *Dėl bylos C-444/04 (J. E. van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Šalių argumentai

24. Kol valstybė narė neviršija jai suteiktos diskrecijos, asmuo, tiesiogiai remdamasis direktyva, negali įgyti teisių prieš valstybę narę [12]. Todėl esminis klausimas abiejose pagrindinėse bylose – ar neviršyta diskrecija, kurią apibrėžiant vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą valstybėms narėms suteikia Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis.

26. Komisijos manymu, valstybė narė vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą apibrėžia priimdama teisės aktus, kuriais siekia užtikrinti visuomenės sveikatos apsaugą ir kurie numato, kad šių profesijų atstovai turi turėti tam tikrą kvalifikaciją. Šios apibrėžties valstybė narė privalo laikytis ir taikydama neapmokestinimą PVM. Jei įtraukimas į Nyderlandų psichoterapeutų registrą suteikia išimtinę teisę vadintis šios profesijos atstovu, tai J. E. van den Hout-van Eijnsbergen paslaugos turėjo būti atleistos nuo PVM.

25. Atsakant į byloje C-444/04 (J. E. van den Hout-van Eijnsbergen) pateiktą prejudicinį klausimą, reikia išnagrinėti, kokių reikalavimų turi laikytis valstybės narės nustatydamos profesijos grupes, kurioms taikoma lengvata. Byloje C-443/04 (H. A. Solleveld) kyla klausimas, ar valstybės narės, apibrėždamos profesijas, taip pat turi teisę nustatyti ir veiklos sritis, kurioms profesinės veiklos srityje taikomas neapmokestinimas PVM.

27. Ieškovė pagrindinėje byloje mano, kad tai, jog psichologų ir psichiatrų teikiamos psichoterapijos paslaugos neapmokestinamos PVM, o pedagoginį išsilavinimą turintys psichoterapeutai šiuo mokesčiu buvo apmokestinti iki 1997 m., pastaruosius diskriminuoja.

28. Nyderlandų vyriausybė, priešingai, teigia, kad nacionalinės teisės nuostatos atitiko

11 — Dėl Šeštosios direktyvos tikslų žr. 7 išnašoje nurodytą sprendimą *Gemeente Emmen* (25 punktą); dėl bendrųjų teisės principų žr. 6 išnašoje nurodytą sprendimą *Kügler* (55f. punktą) ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Dornier* (C-45/01, Rink. p. I-12911, 69 punktą). Smulkiau apie tai žr. šios išvados 37 ir po jo einančius punktus.

12 — 6 išnašoje nurodytas sprendimas *Kügler* (55 punktas) ir 11 išnašoje nurodytas sprendimas *Dornier* (69 punktas).

reikalavimą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkte numatytas atleidimo nuo mokesčio sąlygas aiškinti siaurai ir jas sieti su objektyviai ir lengvai taikomomis sąlygomis. Tik psichoterapiniam gydymui visuomenėje tapus svarbia veikla būtų buvę teisinga atitinkamas paslaugas atleisti nuo PVM. Kadangi visiems psichoterapeutams taikomos vienodos sąlygos, tai neprieštarauja ir fiskalinio neutralumo principui.

2. Vertinimas

a) Valstybių narių diskrecija apibrėžti vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą

29. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis suteikia valstybėms narėms diskreciją apibrėžti vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą. Be to, valstybės narės gali pačios nuspręsti, kaip jų įstatymų leidėjas pasinaudos suteikta diskrecija.

30. Iš nurodytos nuostatos 1 punkto įžanginio sakinio aišku, kad direktyvą įgyvendinantys nacionalinės teisės aktai taip pat turi užtikrinti paprastą neapmokestinimo sąlygų taikymą. Į šį tikslą geriausiai atsižvelgiama tada, kai valstybė narė PVM reglamentuojančiose nacionalinės teisės nuostatose išvardija profesijas, kurias ji priskiria viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir kurių paslaugos neapmokestinamos PVM. PVM teisės aktai taip pat gali pateikti nuorodas į profesinę veiklą reglamentuojančius teisės aktus, kuriuose pateikiami smulkesni profesijų aprašymai.

31. Tačiau negalima imperatyviai reikalauti aiškios apmokestinimą reglamentuojančios nuostatos [13]. Siekiant nustatyti, kurios profesijos toje valstybėje narėje neapmokestinimo PVM tikslui priskiriamos viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, galima remtis kitomis nuostatomis tik tada, kai nėra atitinkamos apmokestinimą reglamentuojančios nuostatos.

32. Tačiau Komisija, neatsižvelgiant į nacionalinius PVM reglamentuojančius teisės aktus, norėtų atsižvelgti ir į kitas nuostatas, kurios reglamentuoja su sveikatos priežiūra susijusias profesijas. Jos nuomone, iš šių nuostatų automatiškai galima daryti išvadą apie apmokestinimą PVM net ir tada, kai valstybė narė neturi specialios apibrėžimo laisvės PVM atžvilgiu.

13 — Dėl pripažinimo „įstaiga“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto b papunkčio prasme žr. 11 išnašoje nurodytą sprendimą *Dornier* (67 punktą).

33. Aš nesutinku su tokia Komisijos nuomone. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktyje numatyta sąlyga, kad valstybė narė tam tikrą profesiją apibrėžia kaip *vidurinį bei pagalbinį medicinos personalą*. Nors Nyderlandų įstatymų leidėjas psichoterapeuto profesiją teisiškai reglamentavo, bet nepriskyrė jos viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui. Ši profesija neminima nei Įstatyme dėl PVM, nei Įstatyme dėl viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kurį nurodo Įstatymas dėl PVM.

34. Pats faktas, kad, siekiant visuomenės sveikatos apsaugos tikslo, tam tikros profesijos atstovais gali vadintis tik nustatytą kvalifikaciją įgiję asmenys, neleidžia daryti išvados, jog profesija priskiriama viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui. Darydami išvadą dėl priskyrimo viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui PVM apmokestinimo prasme nuostatos dėl psichoterapeutų registro pagrindu, pažeistume teisinio aiškumo reikalavimą, kuris aiškiai numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto įžanginiame sakinyje.

b) Diskrecijos ribos

35. Valstybių narių diskrecija PVM apmokestinimo prasme apibrėžti viduriniįį bei pagalbinį medicinos personalą nėra beribė. Nustatant diskrecijos ribas ypač siekiama užtikrinti, kad valstybė narė savavališkai neišskirtų, kuriam atitinkamam viduriniajam bei pagalbiniam personalui taikomas neapmokestinimas PVM, o kuriam – netaikomas.

36. Nagrinėjamu atveju reikia išnagrinėti, ar Nyderlandų Karalystė, nepriskirdama psichoterapeutų viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir neatleisdama nuo PVM šios profesinės veiklos srityje jų teikiamų paslaugų, viršijo diskreciją. Tam būtina tiksliai ištirti Nyderlanduose iki 1997 m. buvusias faktines ir teisines aplinkybes, o tai iš esmės yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pareiga [14]. Vis dėlto Teisingumo Teismas gali nurodyti aspektus, į kuriuos šiuo klausimu reikėtų atkreipti dėmesį.

37. Valstybė narė, įgyvendindama jai suteiktą diskreciją, turi atsižvelgti į direktyvos tikslus ir bendruosius teisės principus, ypač į

14 — Žr. 6 išnašoje nurodytą sprendimą *Kügler* (56 punktą) ir 11 išnašoje nurodytą sprendimą *Dornier* (69 punktą). Sprendime *Dornier* Teisingumo Teismas netgi priėjo prie išvados, kad aptariama valstybė narė viršijo jai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto b papunkčio suteiktą diskreciją pripažinusi tam tikrą įstaigą, kuri prilyginama viešosioms ligoninėms (sprendimo 70 punktas).

vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principus [15].

38. Remiantis Teisingumo Teismo praktika, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytas neapmokestinimo sąlygas paprastai reikia aiškinti siaurai, nes jos numato bendrai taikomo principo, kad kiekviena paslauga, kurią už užmokestį teikia apmokestinamasis asmuo, yra apmokestinama PVM [16], išimtis. Kalbant apie sveikatos priežiūros paslaugas, būtina atsižvelgti ir į neapmokestinimo socialinį tikslą. Šios paslaugos turi būti visiems prieinamos ir negali būti brangintamos dėl PVM [17].

39. Taigi nacionalinis įstatymų leidėjas negali per daug išplėsti viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui priskirtų neapmokestinamųjų profesijų grupės ir turi teisę įtraukti tik tas profesijų grupes, kurių atstovai turi medicinos paslaugų teikėjo kvalifikaciją. Kaip teisingai pažymėjo Komisija ir Nyderlandų vyriausybė, būtent bendrasis interesas reikalauja nuo mokesčio atleisti tik tas sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia kvalifikuotas personalas.

40. Pagal vienodo požiūrio principą skirtingų profesijų grupių atstovai apmokestinimo požiūriu turi būti vertinami vienodai tada, kai jie turi panašią atitinkamos veiklos kvalifikaciją. Fiskalinio neutralumo principas, kuris iš esmės yra tik detalesnė vienodo požiūrio principo versija, draudžia rinkos dalyvių vykdomai panašiai veiklai taikyti skirtingus apmokestinimo kriterijus [18].

41. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar psichoterapeuto, kurio profesinis parengimas yra toks kaip mūsų ieškovės, turima kvalifikacija Nutarimo dėl psichoterapeutų regist-

15 — Dėl šios direktyvos tikslų žr. 7 išnašoje nurodytą sprendimą *Gemeente Emmen* (25 punktą); dėl bendrųjų teisės principų žr. 6 išnašoje nurodytą sprendimą *Kügler* (55 ir po jo einantys punktai) ir 11 išnašoje nurodytą sprendimą *Dornier* (69 punktą). Taip pat žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, Rink. p. I-3369, 27 punktą), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštoji direktyva valstybėms narėms suteikia diskreciją nustatyti atleidimo nuo mokesčio sąlygas nepažeidžiant fiskalinio neutralumo principo.

16 — 6 išnašoje nurodytas sprendimas *Kügler* (28 punktas); 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Ambrumenil ir Dispute Resolutions Service Ltd.* (C-307/01, Rink. p. I-13989, 52 punktas); 11 išnašoje nurodytas sprendimas *Dornier* (42 punktas); taip pat 6 išnašoje nurodytas sprendimas *Kingscrest Associates ir Montecello* (29 punktas).

17 — 16 išnašoje nurodytas sprendimas *Ambrumenil ir Dispute Resolutions Services* (58 punktas), kuris nukreipia į 2001 m. sausio 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, 23 punktą), ir 6 išnašoje nurodytas sprendimas *Kügler* (29 punktas); šie sprendimai susiję su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto b papunktyje numatytu ligoninių paslaugų atleidimo nuo mokesčio.

18 — 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas); 6 išnašoje nurodytas sprendimas *Kügler* (30 punktas); 11 išnašoje nurodytas sprendimas *Dornier* (44 punktas) ir 2005 m. vasario 17 d. Sprendimas *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 24 punktas).

racijos prasme teikiant psichoterapijos paslaugas yra lygiavertė psichiatrų ir psichologų kvalifikacijai.

42. Priešingai nei teigia Nyderlandų vyriausybė, tai, kad visi psichoterapeutai vertinami vienodai, dar nereiškia, jog nepažeidžiamas fiskalinio neutralumo principas. Lyginti reikia būtent pačias *psichoterapijos paslaugas*, kurias teikia tiek psichiatrai ir psichologai, tiek ir psichoterapeutai. Priešingai, vertinant paslaugų kokybės lygiavertiškumą paslaugos teikėjo tapatybė paprastai nebūna svarbi [19]. Tačiau dėl nevienodos skirtingų medicinos paslaugų teikėjų kvalifikacijos būtų galima daryti išvadą ir dėl pačių paslaugų kokybės ir taip netiesiogiai daryti įtaką lygiavertiškumo vertinimui.

43. Lyginant paslaugas lemiamo vaidmens nevaidina ir tai, kad psichiatras ir psichologas psichoterapijos paslaugas gali derinti su kitomis paslaugomis, pavyzdžiui, su medikamentiniu gydymu, ir taip galbūt pasiektų tam tikrų sinergetinių efektų. Tai, kad egzistuoja psichoterapeuto profesija, būtent rodo, jog psichoterapija turi būti laikoma savarankiška paslauga, kuri gali būti teikiama atskirai nuo kitų terapijos būdų.

44. Todėl į byloje C-444/04 pateiktą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis valstybėms narėms suteikia diskreciją apibrėžti vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą. Valstybės narės, įgyvendindamos šią diskreciją, turi laikytis šios direktyvos tikslų ir bendrųjų teisės principų, ypač vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar tam tikra valstybė narė, nuo PVM neatleisdama psichoterapeutų paslaugų, bet atleisdama atitinkamas psichiatrų ir psichologų paslaugas, neviršijo jai suteiktos diskrecijos.

C — *Dėl bylos C-443/04 (H. A. Solleveld)*

45. Šioje byloje reikia nustatyti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunkčio valstybėms narės suteikta diskrecija apibrėžti vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą taip pat apima galimybę

19 — 18 išnašoje nurodyti sprendimai *Gregg* (20 punktas) ir *Linneweber ir Akritidis* (25 punktas).

nustatyti ir tas specifines atitinkamos profesijos veiklos sritis, kurioms taikomas neapmokestinimas.

1. Šalių argumentai

46. H. A. Solleveld manymu, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis taikomas visoms sveikatos priežiūros paslaugoms. Valstybės narės neturi teisės tam tikroms sveikatos priežiūros paslaugoms netaikyti neapmokestinimo, jei šias paslaugas teikia viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui priskiriami asmenys. Be to, trikdžių laukų diagnostikos paslaugų mokesčių atžvilgiu negalima vertinti skirtingai pagal tai, ar šias paslaugas teikia kvalifikuotas fizioterapeutas, ar gydytojas.

47. Komisijos manymu, šios paslaugos yra atleistos nuo mokesčio, nes tai – asmens sveikatos priežiūros paslaugos, kurias, vykdydami savo profesinę veiklą, teikia pripažintam viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui priskirti asmenys. Jei pagal nacionalinius profesinę veiklą reglamentuojančius teisės aktus fizioterapeutai neturi teisės teikti šios rūšies paslaugų, atitinkama valstybė narė gali profesinėmis ar drausminėmis priemonėmis uždrausti teikti tokias paslaugas, bet negali toms paslaugoms netaikyti neapmokestinimo. Kiekvienu atveju nėra reikalo tikrinti, ar sveikatos priežiūros paslaugas teikia kvalifikuotas personalas ir ar neapmokestinimas PVM atitinka bendrą interesą. Nebus galima vienodai taikyti Šeštosios direktyvos, jei neapmokestinimas priklausys nuo tam tikros profesijos atstovų teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų apibrėžties.

48. Nyderlandų vyriausybė remiasi būtinybe siaurai aiškinti neapmokestinimo sąlygas. Sistemos socialinį tikslą atitinka tai, kad nuo PVM būtų atleistos tik tam tinkamą kvalifikaciją turinčių gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio personalo teikiamos paslaugos. Nyderlandų sistema yra objektyvi ir paprasta. Nustatyti, kokios paslaugos yra atleistos nuo mokesčio, galima remiantis Wet BIG.

2. Vertinimas

49. Kaip mes jau pabrėžėme, sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimo tikslas – nepabranginti šių paslaugų [20]. Tačiau, norint pateisinti neapmokestinimą, paslaugos turi atitikti tam tikrą kokybės standartą.

20 — Žr. šios išvados 38 punktą.

Tai priežastis, dėl kurios ši sistema numato, kad paslaugas turi teikti gydytojai ir vidurinysis bei pagalbinis medicinos personalas – taigi kompetentingi asmenys [21].

50. Valstybės narės turi teisę apibrėžti tam tikras profesijas. Vis dėlto kyla klausimas, ar joms suteikta diskrecija leidžia nustatyti ir tų profesijų veiklos sritis, kurioms atitinkamai taikomas neapmokestinimas.

51. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunkčio formuluotė aiškaus atsakymo nepateikia. Tik iš nuostatos formuluotės anglų kalba būtų galima suprasti taip, kad valstybės narės apibrėžia ir tai, kurios veiklos sritys priskiriamos atitinkamai viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui. Joje numatyta, kad „the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned". Vis dėlto ir čia neaišku, ar sakinio dalis „as defined by the Member State" apima tik „medical and paramedical professions" ar visą formuluotę „the exercise of the medical and paramedical professions".

52. Komisija formuluotę „teikia <...> vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas" linkusi suprasti faktine prasme, t. y. atitinkama paslauga turi būti teikiama vykdant profesinę, o ne kitą papildomą (šalutinę) veiklą.

53. Tačiau, viena vertus, tebėra neaišku, kaip šia prasme nustatyti viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo vykdomos profesinės veiklos faktines ribas. Žinoma, būtų galima atsižvelgti į įvairius įrodymus, pavyzdžiui, kad sveikatos priežiūros paslaugos teikiamos gydymui skirtose patalpose. Tačiau kaip tada vertinti lankymą namuose? Juk būtent aplinkybė, kad atitinkama veikla neturi nieko bendra su profesija, yra patikimas įrodymas, jog paslaugos teikėjas peržengė savo profesinės veiklos ribas.

54. Antra, Komisija neteisingai supranta direktyvos tikslą – kad sveikatos priežiūros paslaugos neapmokestinamos tik su sąlyga, jei jas teikia tam tinkamai kvalifikuotas personalas [22].

21 — Žr. šios išvados 37 punktą.

22 — Žr. šios išvados 39 punktą.

55. Šeštoji direktyva leidžia valstybėms narėms apibrėžti vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą, turintį tinkamą kvalifikaciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas. Ši apibrėžtis būtų neišsami, jei joje būtų numatyti tik abstraktūs asmenų, norinčių užsiimti tam tikros medicinos profesijos veikla, kvalifikacijos reikalavimai, tačiau nebūtų numatyta, kurios veiklos sritys tai profesijai priskiriamos. Ne visos gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio personalo profesinės kvalifikacijos yra tinkamos visoms sveikatos priežiūros paslaugų rūšims. Akivaizdu, pavyzdžiui, kad fizioterapeutas nemokomas operuoti. Tačiau jei vis dėlto jis turėtų tai daryti, tokio pobūdžio paslaugų neapmokestinimas PVM gręstų šios direktyvos tikslui. Valstybių narių diskrecija apibrėžti gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo profesijas apima ir valstybių narių teisę atsižvelgiant į tam tikros profesijos kvalifikacijas priskirti jai tam tikras veiklos sritis ir tik joms taikyti neapmokestinimą PVM.

56. Atsižvelgiant į tai, Komisija siūlo atitinkamomis profesiją reglamentuojančiomis teisės normomis uždrausti sveikatos priežiūros paslaugas, kurios peržengia tam tikros profesijos kvalifikacijos ribas, o ne laikyti neapmokestinimo PVM kriterijumi.

57. Reikia sutikti su Komisija, kad paprastai kokybė užtikrinama ne teisės aktais PVM srityje. Teisingumo Teismas nusistovėjusioje praktikoje taip pat pripažįsta, kad fiskalinio neutralumo principas iš esmės draudžia skirstyti paslaugas į teisėtas ir neteisėtas [23].

58. Tačiau nagrinėjamu neapmokestinimo atveju teisės aktai PVM srityje siekia būtent į socialinę gerovę orientuoto tikslo. Atsižvelgiant į šį tikslą paslauga nuo mokesčio gali būti atleista tik tada, kai ją teikia tinkamą kvalifikaciją turintis asmuo.

59. Vis dėlto Komisija išreiškia susirūpinimą, kad neapmokestinimo susiejimas su esamu profesijos veiklos aprašymu valstybėse narėse galėtų sukelti didelius neapmokestinimo taikymo nukrypimus.

23 — 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimas *Lange* (C-111/92, Rink. p. I-4677, 16 ir 17 punktai); 15 išnašoje nurodytas sprendimas *Fischer* (21 ir 27 f punktai); 1999 m. birželio 29 d. Sprendimas *Coffeeshop „Siberië"* (C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktai) ir 2000 m. birželio 29 d. Sprendimas *Salumets ir kt.* (C-455/98, Rink. p. I-4993, 19 punktas).

60. Šiuo požiūriu pirmiausia reikia pažymėti, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas, valstybėms narėms suteikdamas diskreciją apibrėžti gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalą, žinojo, jog tam tikri nukrypimai tarp nacionalinių teisės aktų yra neišvengiami.

61. Be to, fiskalinio neutralumo principas užtikrina, kad vienos valstybės narės profesinės veiklos apibrėžtis nesukeltų savavališkų ir per didelių nukrypimų neapmokestinimo taikymo srityje kitų valstybių narių atžvilgiu [24]. Šis principas draudžia lygiavertes paslaugas vertinti skirtingai vien todėl, kad jas teikė skirtingą profesinį parengimą turintys asmenys [25]. Tačiau, kalbant apie asmens sveikatos priežiūros paslaugas, paslaugų teikėjo asmeninė kvalifikacija lemia pačios paslaugos kokybę. Todėl paslaugos, kurias teikia tam tinkamos kvalifikacijos neturintys asmenys, paprastai negali būti laikomos lygiavertėmis reikalingą kvalifikacijų turinčių asmenų teikiamoms paslaugoms.

62. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar, apibrėždamas trikdžių laukų diagnostiką, Nyderlandų mokesčių administratorius pagrindinės bylos aplinkybėmis pakankamai laikėsi fiskalinio neutralumo principo.

63. Šiuo požiūriu vis dėlto susiduriama su problema, kad ši gydymo paslaugų forma nėra aiškiai priskiriama nė vienai iš gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo profesijų, nes tai yra naujas ir alternatyvus metodas. Be to, panašu, kad šis metodas turi tarpdisciplininių bruožų, nes juo, taikant diagnozę ir gydymą burnos ertmės ir žandikaulio srityje, gydomi fiziniai ir psichiniai sutrikimai, kuriuos paprastai gydo skirtingų profesinių grupių atstovai, o sutrikus judėjimo organams – ir fizioterapeutai.

64. Apmokestinti PVM paslaugą, kuri neginčijamai yra sveikatos priežiūros paslauga, galiausiai vien todėl, kad jos negalima

24 — Šiuo klausimu žr. šios išvados 37, 42 ir po jo einančius punktus.

25 — Šiuo klausimu žr. šios išvados 42 punktą ir nuorodas 19 išnašoje.

priskirti nė vienai iš tradicinių profesijos sričių [26], prieštarautų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunkčio logikai ir tikslui.

65. Siekiant išvengti tokio rezultato, negalima per siaurai aiškinti nacionalinių nuostatų, nustatančių tam tikros profesijos veiklos sritis. Priešingai, būtina užtikrinti, kad jas būtų galima papildyti naujais tarpdisciplininiais metodais. Profesijoms, kurioms reikalingas visapusis profesinis parengimas, reikėtų numatyti daugiau veiklos laisvės nei toms, kurių kvalifikacija yra siauro pobūdžio.

66. Remiantis šiuo teiginiu galima daryti prielaidą, kad su trikdžių laukų diagnostika susijusi veikla būtų neapmokestinama PVM ir tada, kai ją vykdytų gydytojas ar odontologas, nes šių profesinių grupių atstovų medicininis parengimas yra plataus pobūdžio. Tačiau neaišku, ar gydytojų ir odontologų kvalifikacija teikti šias paslaugas iš tikrųjų geresnė už fizioterapeutų. Juk iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad pacientus H. A. Solleveld dažniausiai siųsdavo būtent gydytojai, kurie negalėjo (arba nenorėjo) taikyti šio metodo.

67. Neaišku, ar pagal Nyderlandų teisės aktus trikdžių laukų diagnostikos paslaugos, jei jas teikia gydytojas ar odontolgas, iš tiesų yra neapmokestinamos PVM. H. A. Solleveld teigia, kad taip ir yra. Nyderlandų vyriausybė nepanoro išsakyti savo pastabų šiuo klausimu net ir primygtinai per posėdį pakartojus klausimą. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bus įtikintas, kad gydytojų veikla šioje srityje yra neapmokestinama PVM, jis turės nustatyti, ar atitinkamos fizioterapeuto paslaugos gali būti vertinamos kaip panašios remiantis motyvu, jog šios profesijos atstovai šiai veiklai vykdyti turi tokią pačią kvalifikaciją kaip ir gydytojai ar odontologai. Jei taip, tai fiskalinio neutralumo principas reikalauja paslaugas vertinti vienodai.

68. Jei tam tikra pripažinta sveikatos priežiūros paslaugų forma pagal galiojančias taisykles nepriskiriama nei gydytojų, nei viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo veiklos sričiai, tokiu atveju taip pat reikia atsižvelgti į tai, ar paslaugos teikėjas turi specialią tokiems naujiems metodams taikyti reikalingą kvalifikaciją, pavyzdžiui, ar jis baigė reikalingus papildomus specialius mokymus.

26 — Beje, atsižvelgiant į šią aplinkybę galėtų kilti klausimas, ar tokio pobūdžio paslaugos tikrai laikytinos sveikatos priežiūros paslaugomis.

69. Apibendrinant reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis valstybėms narėms suteikia diskreciją apibrėžti, kurios sveikatos priežiūros paslaugos priskiriamos tam tikram gydytojų ir viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir neapmokestinamos PVM. Tačiau tokios apibrėžtys turi būti pakankamai lanksčios, kad vienai ar keletui profesijų grupių būtų galima priskirti ir sveikatos priežiūros paslaugomis pripažintus alternatyvius ir tarpdisciplininius metodus. Be to, valstybės narės, įgyvendindamos šią teisę, turi laikytis fiskalinio neutralumo principo.

V — Išvada

70. Apibendrinant į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

— *Byla C-444/04*

„1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis valstybėms narėms suteikia diskreciją apibrėžti vidurinjjjj bei pagalbinį medicinos personalą. Valstybės narės, įgyvendindamos šią diskreciją, turi laikytis šios direktyvos tikslų ir bendrųjų teisės principų, ypač vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principų. Prašymą

priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar tam tikra valstybė narė, nuo PVM neatleisdama psichoterapeutų paslaugų, bet atleisdama atitinkamas psichiatrų ir psichologų paslaugas, neviršijo jai suteiktos diskrecijos.

— *Byla C-443/04*

„Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktis valstybėms narėms suteikia diskreciją apibrėžti, kurios sveikatos priežiūros paslaugos priskiriamos tam tikram gydytojų ir viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir, neapmokestinamos PVM. Tačiau tokios apibrėžtys turi būti pakankamai lanksčios, kad vienai ar keletui profesijų grupių būtų galima priskirti ir sveikatos priežiūros paslaugomis pripažintus alternatyvius ir tarpdisciplininius metodus. Be to, valstybės narės, įgyvendindamos šią teisę, turi laikytis fiskalinio neutralumo principo."