EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

27. aprill 2006 *

Liidetud kohtuasjades C-443/04 ja C-444/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 15. oktoobri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus samal päeval Euroopa Kohtusse, menetluses

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

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

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. Malenovský, S. Von Bahr, A. Borg Barthet ja A. Ó Caoimh (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: asekohtusekretär H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. oktoobri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— H. A. Solleveld, esindaja: *advocaat* A. B. Schoonbeek,

— J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, esindaja: *belastingadviseur* F. D. Kouwenhoven,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja D. J. M. De Grave,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: P. Van Nuffel ja D. Triantafyllou,

olles 15. detsembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlusta-

mise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlused on esitatud esiteks füsioterapeut H. A. Solleveldi ja teiseks psühhoterapeut J. E. van den Hout-van Eijnsbergeni ja Staatssecretaris van Financiën'i vahelistes kohtuvaidlustes, mis puudutavad Inspecteur van de Belastingdienst — Ondernemingen'i (maksuinspektor, edaspidi „inspektor") otsuseid, millega viimane keeldus kutsetegevuse raames antava meditsiinilise abi käibemaksust vabastamisest.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 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:

[...]

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

[...]"

Siseriiklikud õigusnormid

Käibemaksualased õigusnormid

4 28. juuni 1968. aasta Wet op de omzetbelasting 1968 (käibemaksuseadus) enne 1. detsembrit 1997 kehtinud redaktsiooni (Stb. 1968, nr 329, edaspidi „1968. aasta käibemaksuseadus") § 11 lõike 1 punkt g sätestas, et käibemaksust on vabastatud:

„[A]rstide, v.a veterinaararstide, psühholoogide, kõneterapeutide, õdede ja ämmaemandate osutatavad teenused; teenused, mida osutavad isikud, kes kuuluvad abipersonali hulka, mille kohta on sätestatud eeskirjad abipersonali puudutava seaduse alusel [...]"

5 1968. aasta käibemaksuseaduse alates 1. detsembrist 1997 kehtiva redaktsiooni § 11 lõike 1 punkt g sätestab, et käibemaksust on vabastatud:

„[T]eenused, mida isikud osutavad kutsetegevuse käigus, mille kohta on sätestatud eeskirjad tervishoiupersonali seadusega või selle seaduse alusel [...]"

Tervishoiualased õigusnormid

6 21. märtsi 1963. aasta Wet op de paramedische beroepen'i (Stb. 1963, nr 113, edaspidi „abipersonali seadus") § 1 lõige 2 sätestas 1997. aastal kehtetuks tunnistatud redaktsioonis, et:

„Käesolevat seadust ei kohaldata õendushooldusele ning muus osas kohaldatakse seda üksnes artikli 2 alusel halduse üldaktiga korraldatud abipersonalile."

7 Kohtuasjas C-444/04 esitatud eelotsusetaotlusest nähtub, et abipersonali seaduse kehtivuse ajal olid psühhoterapeutide registrisse kandmise tingimused sätestatud Besluit inzake registratie van psychotherapeuten'is (psühhoterapeutide registreerimise määrus, Stcrt. 1986, nr 149, edaspidi „1986. aasta määrus"). On teada, et see määrus ei olnud halduse üldakt abipersonali seaduse mõttes.

8 11. novembri 1993. aasta Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (tervishoiupersonali seadus, Stb. 1993, nr 655), mida on muudetud 1997. aastal (edaspidi „BIG-i seadus") sätestab § 3 lõikes 1:

„Luuakse registrid, kus registreeritakse käesoleva seadusega või selle seaduse alusel ette nähtud tingimustele vastavad isikud viimaste taotlusel, kas arstina, hambaarstina, farmatseudina, tervishoiu psühholoogina, psühhoterapeudina, füsioterapeudina, ämmaemanda või õena."

9 Toimingud, mis puudutavad psühhoterapeutide spetsiifilisi tegevusvaldkondi BIG-i seaduse mõttes, on määratletud ja loetletud vastavalt viimase §-s 29 ja 13. oktoobri 1997. aasta Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut'i (füsioterapeutide koolitusvajadusi ja nende spetsiifilist tegevusvaldkonda puudutav määrus, Stb. 1997, nr 516, edaspidi „1997. aasta määrus") §-s 5. Vastavalt selle määruse § 5 lõikele 1 hõlmavad need toimingud liikumise takistatuse või sellise ohu korral eelkõige patsiendi läbivaatust ja nende ravi füsioterapeutiliste meetoditega. Sama § 5 lõike 2 kohaselt hõlmavad need meetodid liikumisteraapiat, massaaže ja füüsilist stimuleerimist; selle hulka ei kuulu ioniseeriva kiirguse kasutamine.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-443/04

10 H. A. Solleveld on füsioterapeut, kes on sellisena kantud BIG-i seaduse alusel loodud registrisse. Lisaks „klassikalistele" füsioterapeudi toimingutele teostab

H. A. Solleveld nn „tervisehäirete diagnostikat", mille osas on ta saanud spetsiifilist täienduskoolitust Saksamaal. Eelotsusetaotlusest selgub, et selles tegevuses pööratakse erilist tähelepanu röntgeni abil kindlaksmääratavatele lõualuu ja suu väärtalitlustele, suu ja naha elektrilistele mõõtmistele, samuti suusisestele uuringutele. Nimetatud tegevus põhineb teoorial, mille kohaselt võimaldab lõualuu, hambumuse ja suuõõne süvauuring avastada vaevuste ja haiguste põhjuseid ning loob patsiendi ravimise või tema tervisliku seisundi parandamise lähtepunkti.

11 H. A. Solleveldi tegevus selles valdkonnas hõlmab esiteks diagnoosi määramist selgitamaks välja, kas vaevused, mille üle patsient kaebab, on seotud lõualuu või hambumuse alaste „tervisehäiretega". Kui see on nii, koostab H. A. Solleveld raviplaani. Viimane hõlmab peamiselt külmlaserravi, homöopaatilisi protseduure ja käsiteraapiat. Enne viimatinimetatud protseduuride teostamist võib H. A. Solleveld suunata patsiendi ka hambaarsti või lõualuu kirurgi juurde.

12 Kuna H. A. Solleveld ei tasunud tervisehäirete diagnostikaga seotud teenustelt käibemaksu, saadeti talle maksu ümberarvutamise teated perioodi 1. jaanuar 1994 kuni 31. detsember 2000 kohta. Inspektor jättis nende teadete kohta esitatud vaided rahuldamata. Otsused, millega jäeti vaided rahuldamata, põhinesid eelkõige Inspecteur voor de Gezondheiszorg'i (tervishoiuinspektor) arvamusel, mille kohaselt ei kuulu tervisehäirete diagnostika füsioterapeudi spetsiifiliste valdkondade hulka BIG-i seaduse § 29 ja 1997. aasta määruse § 5 mõttes.

13 Gerechtshof te Amsterdam jättis 18. novembri 2002. aasta otsusega rahuldamata H. A. Solleveldi kaebuse otsuste peale, millega jäeti rahuldamata tema vaided, põhjusel, et kõnealuse meditsiinilise abi andmist ei saa sisuliselt vaadelda tema kui füsioterapeudi poolt osutatud teenustena.

14 H. A. Solleveld esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlanden'ile. Olles eelnevalt märkinud, et H. A. Solleveld ei osutanud kõnealust meditsiinilist abi kutsetegevuse tasandil BIG-i seaduse mõttes, küsib nimetatud kohus eelotsusetaotluses, kas see tegevus ei peaks siiski olema käibemaksust vabastatud, kuna esiteks, subjektiivsest vaatenurgast on nende eesmärk osutada patsiendile meditsiinilist ravi, ja teiseks, nagu selgub Gerechtshof te Amsterdam'i tuvastatud asjaoludest, saadetakse patsiendid 40%-l juhtudest H. A. Solleveldi juurde arsti või hambaarsti poolt ning et suurem osa kindlustusühingutest hüvitavad ravikulud vähemalt siis, kui patsiendid on sõlminud täiendava kindlustuse, mis katab traditsioonilisest meditsiinist erineva arstiabi.

15 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada 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 [tervisehäirete] diagnostika raames [...] — isegi siis, kui need toimingud, mida see isik teostab, ei kuulu meditsiini- või abipersonali kutsetegevuse hulka, nagu asjaomane liikmesriik seda on määratlenud?"

Kohtuasi C-444/04

16 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen osutab iseseisvalt psühhoteraapia-alaseid teenuseid, mille kohta on tal pedagoogidiplom. Kuna Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (vaimse tervise peainspektor) leidis, et ta vastab 1986. aasta määrusega kehtestatud tingimustele, kanti ta 1988. aastal psühhoterapeudina selle määrusega loodud registrisse.

17 Kuna J. E. van den Hout-van Eijnsbergen ei tasunud oma tegevusega seotud teenustelt käibemaksu, saadeti talle maksude ümberarvutamise teated perioodi 1. jaanuar 1992 kuni 31. detsember 1995 kohta. Nende teadete peale esitatud vaide jättis inspektor rahuldamata.

18 Gerechtshof te 's-Gravenhage jättis 20. märtsi 2003. aasta otsusega rahuldamata J. E. van den Hout-van Eijnsbergeni kaebuse otsuse peale, millega jäeti tema vaie rahuldamata, põhjusel, et sisuliselt puudutab 1968. aasta käibemaksuseaduse, põhikohtuasjas kõnealustel aastatel kehtinud redaktsioonis, § 11 lõike 1 punktis g sätestatud „arstide ja psühholoogide osutatavate teenuste" mõiste üksnes teenuseid, mida osutavad isikud, kellel on lubatud kanda arsti või psühholoogi ametinimetust.

19 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen esitas selle otsuse peale Hoge Raad der Nederlanden'ile kassatsioonkaebuse. Olles märkinud, et miski ei anna mõistlikku alust seada kahtluse alla asjaolu, et iseseisvate psühhoterapeutide osutatava ravi eesmärk on terapeutiline, sedastab see kohus, et psühhoterapeudid ei kuulunud 1968. aasta käibemaksuseaduse vaidluse ajal kohaldatavas redaktsioonis § 11 lõike 1 punktis g sätestatud nimekirja isegi mitte siis, kui nad vastasid registreerimise õiguslikele tingimustele ja kui nad tegelikult olid psühhoterapeutide registrisse kantud. Peale selle märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et see säte alates 1. detsembrist 1997 kehtinud redaktsioonis sätestas, et psühhoterapeutide antav meditsiiniline abi on käibemaksust vabastatud. Nimetatud kohus küsib seetõttu, kas 1968. aasta käibemaksuseaduse enne seda kuupäeva kehtinud redaktsiooniga sätestatud meditsiinipersonali ammendav loetelu võis olla piisav selleks, et jätta kõnealuse meditsiinilise abi andmise suhtes kohaldamata kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastust.

20 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 [...] punkti c tuleb tõlgendada nii, et psühhoteraapia toimingud, 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?"

21 Euroopa Kohtu presidendi 21. jaanuari 2005. aasta määrusega on kohtuasjad C-443/04 ja C-444/04 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides liidetud.

Eelotsuse küsimused

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nende küsimustega sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse asjaomase liikmesriigi õigusnormidega määratletud meditsiini- ja abipersonali tegevuse raamest väljapoole jäävale ravile, mida osutavad vastavalt füsioterapeut ja psühhoterapeut.

23 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähttähelise tõlgenduse kohaselt peab isik, kelle suhtes saaks kohaldada selles sättes ette nähtud maksuvabastust,

vastama kahele tingimusele, nimelt tegelema esiteks „meditsiinilise abi" andmisega ja teiseks tuleb seda teostada „asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt".

24 Käesolevas kohtuasjas ei ole vaidlust selles, et põhikohtuasja hagejate määratav ravi on meditsiiniline abi selle sätte mõttes, kuna sellise ravi eesmärk on diagnoosida, hooldada ning võimalusel ravida haigusi või tervisehäireid, teenides sellega teraapia lõppeesmärki (20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, EKL 2003, lk I-13989, punkt 57).

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste eesmärk on välja selgitada, kas sellist ravi võib käsitleda ravina, mida osutati siseriiklike õigusnormidega määratletud meditsiini- või abipersonali kutsetegevuse raames, vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c sätestatud teisele tingimusele.

26 Selles osas tuleneb eelotsusetaotlustest, et kohtuasjas C-444/04 määras kõnealust ravi teenuse osutaja, kes ei kuulunud põhikohtuasja asjaolude ajal siseriiklike õigusnormidega määratletud abipersonali hulka käibemaksuvabastuse saamise mõttes, samas kui kohtuasjas C-443/04 ei kuulunud kõnealune ravi, kuigi seda määras abipersonali hulka kuuluv teenuse osutaja, nimetatud õigusnormidega määratletud personali spetsiifilise tegevusala hulka.

27 Sellest tuleneb, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kohtuasjas C-444/04 esitatud küsimusega eelkõige kindlaks määrata, millises ulatuses võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuva-

bastuse mõttes jätta teatud ametid siseriiklike õigusnormidega antud abipersonali mõiste hulgast välja, samas kui kohtuasjas C-443/03 küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas samad liikmesriigid võivad jätta nimetatud mõiste hulgast välja teatud spetsiifilised tervishoiuga seotud toimingud.

28 Selle kohta on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c sõnastusest selgelt näha see, et nimetatud säte ise ei määratle „abipersonali", vaid viitab selle asemel liikmesriikide sisemiste õigusnormidega antud määratlusele.

29 Neil asjaoludel on iga liikmesriigi kohustus määratleda oma siseriiklikus õiguses abipersonal, mille tegevuse raames on tervishoiuteenuste osutamine käibemaksust vabastatud vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktile c. Euroopa Kohus on juba leidnud, et see säte annab liikmesriikidele selles osas kaalutlusõiguse (6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier, EKL 2003, lk I-12911, punkt 81).

30 Kaalutlusõigus ei hõlma mitte üksnes nimetatud personalilt nõutava kvalifikatsiooni määratlemist, vaid ka selle personali spetsiifiliste tervishoiuga seotud tegevuste määratlemist. Kuna teenuse osutajatelt nõutav erinev kvalifikatsioon ei valmista neid tingimata ette kõikide tervishoiuteenuste osutamiseks, on liikmesriigil kaalutlusõiguse raames õigus pidada abipersonali mõistet ebatäielikuks siis, kui see piirdub teenuse osutajatele üksnes üldiste kvalifikatsiooninõuete esitamisega, täpsustamata, millised on need tervishoiuteenused, mille osutamiseks on nad oma kutsetegevuse raames kvalifitseeritud.

31 Liikmesriikide kaalutlusõigus selles osas ei ole siiski piiramatu.

32 Nagu väidab Madalmaade valitsus, on liikmesriikidel mõistagi õigus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 esimese lauseosa alusel kehtestada maksuvabastuse tingimused, et tagada selle nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine.

33 Nii tuleb vastupidiselt Euroopa Ühenduste Komisjoni väidetele nõustuda, et liikmesriikide kaalutlusõigus lubab neil abipersonali määratlemisel viimast sellisena mitte käsitleda ja järelikult jätta konkreetne amet, nagu on psühhoterapeut kohtuasjas C-444/04, välja kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastusest ja seda hoolimata asjaolust, et selle ameti teatud aspektide suhtes kohaldatakse siseriiklikku eriregulatsiooni.

34 Samuti on tõene Madalmaade valitsuse väide, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine tagatakse siis, kui, nagu kohtuasjas C-443/04 füsioterapeudi teenuste puhul, nähakse nimetatud maksuvabastus ette üksnes nendele teenuse osutajatele, kellel on abipersonali reguleerivates siseriiklikes õigusnormides sätestatud erialane kvalifikatsioon, ja üksnes selles osas, mis puudutab nimetatud õigusnormidega määratletud spetsiifilisi tervishoiuteenuseid, mille osas on omandatud vastav kvalifikatsioon.

35 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamise nõue ei luba liikmesriikidel piirata kuuenda direktiivi eesmärke ega ühenduse õiguspõhimõtteid, eriti võrdse kohtlemise põhimõtet, mida käibemaksu valdkonnas peegeldab maksustamise neutraalsuse põhimõte (vt eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 42 ja 69; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03:

Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punktid 29 ja 52, samuti 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-246/04: Turn- und Sportunion Waldburg, EKL 2006, lk I-589, punktid 44–46).

36 Järelikult, kui maksukohustuslane taotleb meditsiinilise abiga seotud toimingute tunnustamist abipersonali tegevuse hulka kuuluvana eesmärgiga saada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastust, siis on siseriiklike kohtute kohustus uurida, kas pädevad ametkonnad on kinni pidanud selle sättega antud kaalutlusõiguse piiridest, võttes arvesse sätte eesmärki ja ühisele käibemaksusüsteemile omast maksustamise neutraalsuse põhimõtet (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler, EKL 2002, lk I-6833, punkt 56; eespool viidatud kohtuotsused Dornier, punkt 69 ja Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 52).

37 Esiteks, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c eesmärki, siis tuleb märkida, et selles sättes ette nähtud tingimusega, mille kohaselt peab meditsiinilise abi andmine toimuma asjaomase liikmesriigi määratletud abipersonali tegevuse raames, soovitakse tagada, et maksuvabastatust kohaldatakse üksnes meditsiinilisele abile, mida annavad nõutavat kvalifikatsiooni omavad teenuse osutajad (eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 27). Seega ei kuulu sellise maksuvabastuse kohaldamisalasse mitte igasuguse meditsiinilise abi andmine, vaid see puudutab üksnes sellist abi, mis, arvestades teenuse osutaja erialast koolitust, on piisavalt kvaliteetne.

38 Sellest järeldub, et konkreetse ameti või spetsiifilise tervishoiualase tegevuse välja jätmist siseriiklike õigusnormidega antud abipersonali määratlusest kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastuse mõttes peavad suutma õigustada meditsiinilise abi osutaja erialasel kvalifikatsioonil

rajanevad objektiivsed põhjused ja järelikult osutatavate teenuste kvaliteediga seotud kaalutlused.

39 Teiseks, mis puudutab ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet, siis peab meelde tuletama, et selle põhimõttega on vastuolus omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2003, lk I-12691, punkt 20 ja eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 54).

40 Selleks, et kindlaks määrata, kas meditsiinilise abi andmine on sarnane, tuleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c puhul ja arvestades selle sätte eesmärki siiski arvesse võtta sellise meditsiinilise abi osutaja erialast kvalifikatsiooni. Kui need ei ole sarnased, saab meditsiinilist abi käsitleda sarnasena vaid siis, kui see vastab abi saajate seisukohalt samaväärsele kvaliteedile.

41 Sellest järeldub, et ühe ameti või spetsiifilise tervishoiualase tegevuse välja jätmine siseriiklike õigusnormidega antud abipersonali määratlusest kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastuse mõttes on vastuolus maksustamise neutraalsuse põhimõttega vaid siis, kui saab tõendada, et seda ametit või tegevust viljelevatel isikutel on sellise meditsiinilise abi andmiseks olemas vastav erialane kvalifikatsioon, mis tagab nende teenuste osutamise samaväärse kvaliteediga kui on teenused, mida osutavad isikud, kellele siseriiklike õigusnormide kohaselt maksuvabastust kohaldatakse.

42 Seetõttu on siseriikliku kohtu kohustus kõiki asjaolusid arvestades kindlaks määrata, kas kohtuasjas C-444/04 psühhoterapeudi ameti välja jätmine ja kohtuasjas C-443/04 füsioterapeudi poolt tervisehäirete diagnostika välja jätmine abipersonali kutsetegevuse raamest kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastuse mõttes ületab selle sättega liikmesriikidele antud kaalutlusõiguse piire.

43 Mis puudutab kohtuasja C-444/04, siis selle kohta tuleb koheselt märkida, et vastupidiselt Madalmaade valitsuse väitele ei ole asjaolu, et kõiki psühhoterapeute koheldakse käibemaksu osas sarnaselt, olenemata sellest, milline on nende õiguslik staatus, asjassepuutuv. Seevastu tuleb uurida J. E. van den Hout-van Eijnsbergeni väidet, et asjaomane liikmesriik kohaldas põhikohtuasjas kõnealustel maksustamisaastatel pedagoogidiplomi omandanud psühhoterapeutide tegevuse suhtes erinevat käibemaksusüsteemi kui see, mida kohaldatakse samal alal tegutsevatele psühhiaatritele ja psühholoogidele.

44 Kui see on nii, siis on siseriikliku kohtu kohustus uurida, kas psühhoterapeudid, kes nagu põhikohtuasja hageja on omandanud pedagoogi diplomi, omavad tegelikult sarnaselt psühhiaatrite ja psühholoogidega nõutavat erialast kvalifikatsiooni, et teostada psühhoterapeutilist ravi, nagu teostas hageja, ning kas sellisel juhul kohaldatakse nende selliste tegevuste suhtes maksuvabastust.

45 Jaatava vastuse korral ületavad põhikohtuasjas kõnealused siseriiklikud õigusnormid liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c raames antud kaalutlusõiguse piire üksnes siis, kui psühhoterapeutide osutatava ravi kvaliteeti võib nende erialast kvalifikatsiooni arvestades käsitleda samaväärsena psühhiaatrite, psühholoogide või mis tahes muu meditsiini- või abipersonali osutatava raviga,

kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus on seda hinnata kõikide talle teadaolevate ja kohtuasjas tähendust omavate asjaolude põhjal.

46 Sellisel juhul võib eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtta eelkõige asjaolu, et põhikohtuasja hagejal on pedagoogidiplom ning et kõnealustel maksustamisaastatel tema poolt osutatud psühhoterapeutiline ravi määrati vastavalt seadusele, meditsiini- ja rahvatervise inspektsiooni järelevalve all ning eriregulatsiooniga määratletud tingimuste kohaselt, mida tõendab selleks ette nähtud registrisse kandmine; need asjaolud võivad tagada, et tal oli tegutsemiseks nõutav erialane kvalifikatsioon.

47 Mis puudutab kohtuasja C-443/04, siis selleks, et kontrollida, kas asjaomane liikmesriik ületas talle kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c antud kaalutlusõigust, tuleb uurida, kas ravimine tervisehäirete diagnostika abil on käibemaksust vabastatud siis, kui seda osutavad arstid või hambaarstid.

48 Madalmaade valitsus, keda kohtuistungil antud punktis küsitleti, soovimata antud küsimuses võtta jäika hoiakut, märkis siiski, et arstide koha pealt ta *a priori* ei välista, et arvestades nende kogemust ja põhjalikumat meditsiinikoolitust, võiks neile nimetatud ravi teostamise osas kohaldada käibemaksuvabastust.

49 Neil asjaoludel on eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 45 esitatud põhjendusi järgides kindlaks teha, kas liikmesriik, kes ei vabasta põhikohtuasja hageja poolt tervisehäirete diagnostika abil osutatud ravi käibemaksust, ületas talle kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga c antud

kaalutlusõigust, arvestades arstidele ja hambaarstidele sama ravi korral kohaldatavat käibemaksusüsteemi ja neist igaühe poolt selle ravi raames osutatud tervishoiuteenuse kvaliteeti.

50 Sellisel juhul saab eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtta eelkõige asjaolu, et põhikohtuasja hageja teostab füsioterapeudina asjaomase liikmesriigi siseriiklike õigusnormide kohaselt abipersonali tegevust, nimetatud ravi määramiseks on ta saanud spetsiifilist erialast koolitust ning et sageli suunavad sellise ravi saamiseks patsiente tema juurde arstid või hambaarstid.

51 Seetõttu tuleb esitatud küsimustele vastata järgmiselt:

— Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega antakse liikmesriikidele kaalutlusõigus määratleda selline abipersonal ja neile ametitele kohase meditsiinilise abi andmine, mis kuuluvad selle sättega ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Liikmesriigid peavad kaalutlusõiguse kasutamisel siiski kinni pidama nimetatud sätte eesmärgist, milleks on tagada maksuvabastuse kohaldamine üksnes teenustele, mida osutavatel isikutel on nõutav erialane kvalifikatsioon, ja maksustamise neutraalsuse põhimõttest.

— Siseriiklikud õigusnormid, mis jätavad abipersonali määratlusest välja psühhoterapeudi, on nimetatud eesmärkide ja põhimõttega vastuolus üksnes selles osas, milles psühhoterapeutiline ravi, kui seda osutasid psühhiaatrid, psühholoogid või mis tahes muu meditsiini- või abipersonal, oli käibemaksust

vabastatud, kuigi seda osutavate psühhoterapeutide ravi võib viimaste erialast kvalifikatsiooni arvestades käsitleda samaväärse kvaliteediga ravina, kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus on seda kontrollida.

— Siseriiklikud õigusnormid, mis jätavad abipersonali määratlusest välja teatud spetsiifilised tervishoiualased toimingud nagu tervisehäirete diagnostika abil määratud ravi, mida osutavad füsioterapeudid, on nimetatud eesmärkide ja põhimõttega vastuolus üksnes selles osas, milles nimetatud toimingud, kui neid osutavad arstid või hambaarstid, oleksid käibemaksust vabastatud, kuigi füsioterapeutide poolt ravi andmist võib viimaste erialast kvalifikatsiooni arvestades käsitleda samaväärse kvaliteediga ravina, kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus on seda kontrollida.

Kohtukulud

52 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb

tõlgendada nii, et sellega antakse liikmesriikidele kaalutlusõigus määratleda selline abipersonal ja neile ametitele kohase meditsiinilise abi andmine, mis kuuluvad selle sättega ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Liikmesriigid peavad kaalutlusõiguse kasutamisel siiski kinni pidama nimetatud sätte eesmärgist, milleks on tagada maksuvabastuse kohaldamine üksnes teenustele, mida osutavatel isikutel on nõutav erialane kvalifikatsioon, ja maksustamise neutraalsuse põhimõttest.

Siseriiklikud õigusnormid, mis jätavad abipersonali määratlusest välja psühhoterapeudi, on nimetatud eesmärkide ja põhimõttega vastuolus üksnes selles osas, milles psühhoterapeutiline ravi, kui seda osutasid psühhiaatrid, psühholoogid või mis tahes muu meditsiini- või abipersonal, oli käibemaksust vabastatud, kuigi seda osutavate psühhoterapeutide ravi võib viimaste erialast kvalifikatsiooni arvestades käsitleda samaväärse kvaliteediga ravina, kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus on seda kontrollida.

Siseriiklikud õigusnormid, mis jätavad abipersonali määratlusest välja teatud spetsiifilised tervishoiualased toimingud nagu tervisehäirete diagnostika abil määratud ravi, mida osutavad füsioterapeudid, on nimetatud eesmärkide ja põhimõttega vastuolus üksnes selles osas, milles nimetatud toimingud, kui neid osutavad arstid või hambaarstid, oleksid käibemaksust vabastatud, kuigi füsioterapeutide poolt ravi andmist võib viimaste erialast kvalifikatsiooni arvestades käsitleda samaväärse kvaliteediga ravina, kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus on seda kontrollida.

Allkirjad