TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 27. aprīlī *

Apvienotās lietas C-443/04 un C-444/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2004. gada 15. oktobrī un kas Tiesā reģistrēti tajā pašā dienā, tiesvedībās

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

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

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents),

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 20. oktobrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— H. A. Sollefelda [*H. A. Solleveld*] vārdā — A. B. Shonbeks [*A. B. Schoonbeek*], *advocaat*,

— J. E. van den Hautas-van Einsberhenas [*J. E. van den Hout-van Eijnsbergen*] vārdā — F. D. Kauvenhofens [*F. D. Kouwenhoven*], *belastingadviseur*,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un D. J. M. de Hrāfe [*D. J. M. de Grave*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — P. van Nufels [*P. van Nuffel*] un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 15. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/

EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šie lūgumi tika iesniegti saistībā ar prāvām, pirmkārt, starp Sollefeldu, fizioterapeitu, un, otrkārt, van den Hautu-van Einsberhenu, psihoterapeiti, un *Staatssecretaris van Financiën* attiecībā uz *Inspecteur van de Belastingdienst — Ondernemingen* (nodokļu inspektora, turpmāk tekstā — "inspektors") lēmumiem, kuros atteikts no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atbrīvot medicīniskās aprūpes pakalpojumus, ko šīs personas sniegušas, veicot profesionālo darbību.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir noteikts:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

Tiesiskais regulējums PVN jomā

4 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968, Stb. 1968*, Nr. 329, turpmāk tekstā — "1968. gada Likums par PVN") 11. panta 1. punkta g) apakšpunkts redakcijā, kas bija spēkā līdz 1997. gada 1. decembrim, paredzēja, ka no PVN ir atbrīvoti:

"pakalpojumi, ko sniedz ārsti, izņemot veterinārārstus, psihologi un logopēdi, slimnieku kopēji un akušieri; pakalpojumi, ko sniedz personas, kas strādā paramedicīniskajās profesijās, attiecībā uz kurām noteikumi ir paredzēti, pamatojoties uz Likumu par paramedicīniskajām profesijām [..]".

5 Kopš 1997. gada 1. decembra 1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunkts paredz, ka no PVN ir atbrīvoti:

"pakalpojumi, ko sniedz personas, kas strādā profesijās, attiecībā uz kurām noteikumi ir paredzēti Likumā par profesijām, kas saistītas ar individuālo veselības aprūpi, vai atbilstoši tam [..]".

Tiesiskais regulējums veselības aprūpes jomā

6 Līdz brīdim, kad 1997. gadā tika atcelts 1963. gada 21. marta Likums par paramedicīniskajām profesijām (*Wet op de paramedische beroepen, Stb. 1963*, Nr. 113, turpmāk tekstā — "1963. gada Likums par paramedicīniskajām profesijām"), tā 1. panta 2. punktā bija paredzēts:

"Šis likums nav piemērojams aprūpei, ko sniedz slimnieku kopēji, un turklāt tas ir piemērojams tikai paramedicīniskajām profesijām, kuras, pamatojoties uz 2. pantu, reglamentē vispārpiemērojami administratīvi akti."

7 No nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu lietā C-444/04 izriet, ka laikā, kad bija spēkā Likums par paramedicīniskajām profesijām, nosacījumi, kas bija jāizpilda reģistrācijai psihoterapeitu reģistrā, bija uzskaitīti Lēmumā par psihoterapeitu reģistrāciju (*Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986*, Nr. 149, turpmāk tekstā — "1986. gada lēmums"). Ir zināms, ka šis lēmums nebija vispārpiemērojams administratīvs akts Likuma par paramedicīniskajām profesijām nozīmē.

8 3. panta 1. punkts 1993. gada 11. novembra Likumā par profesijām, kas saistītas ar individuālo veselības aprūpi (*Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg*, *Stb. 1993*, Nr. 655) ar grozījumiem, kas izdarīti 1997. gadā (turpmāk tekstā — "*BIG* likums"), ir paredzēts:

"Izveido reģistrus, kuros personas, kas atbilst nosacījumiem, kuri šajā nolūkā paredzēti šajā likumā vai atbilstoši tam, un kas lūdz reģistrāciju, attiecīgi ieraksta ar šādu statusu: ārsts, zobārsts, aptiekārs, veselības aprūpes psihologs, psihoterapeits, fizioterapeits, akušieris, slimnieku kopējs."

9 Tiesību akti, kas attiecas uz specifiskām darbībām, ko veic fizioterapeiti *BIG* likuma nozīmē, ir noteikti un uzskaitīti attiecīgi minētā likuma 29. pantā un 1997. gada 13. oktobra Lēmuma par fizioterapeitu izglītības noteikumiem un to specifisko darbības jomu (*Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut*, *Stb. 1997*, Nr. 516, turpmāk tekstā — "1997. gada lēmums") 5. pantā. Saskaņā ar šī lēmuma 5. panta 1. punktu šīs darbības īpaši ietver pacienta apskati, lai noteiktu, vai viņam ir kustību traucējumi vai šādu traucējumu risks, un to ārstēšanu ar fizioterapeitiskām metodēm. Atbilstoši tā paša panta 2. punktam šīs metodes ietver kustību terapiju, terapiju, veicot masāžas un fizisku stimulāciju, izņemot rentgena izmantošanu.

Pamata prāvas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-443/04

10 Sollefelds ir fizioterapeits, kas ar šādu statusu ir ierakstīts reģistrā, kas paredzēts ar *BIG* likumu. Līdzās darbībai, ko veic "klasisks" fizioterapeits, Sollefelds veic arī tā

saucamo "traucējumu lauku diagnostiku", kurai viņš ir ieguvis īpašu papildu izglītību Vācijā. No nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka, veicot šo darbību, sevišķa uzmanība tiek veltīta žokļa un mutes disfunkcijai, kas tiek konstatēta rentgenuzņēmumos, mutes un ādas mērījumos ar elektrisko strāvu, kā arī mutes iekšējā izmeklēšanā. Šo darbību pamato teorija, ka, veicot žokļa, zobu un mutes dobuma padziļinātu izmeklēšanu, var konstatēt sāpju un slimību cēloņus un noteikt, ar ko sākt ārstēšanu, kuras mērķis ir izdziedēt pacientu vai uzlabot viņa vispārējo veselības stāvokli.

11 Sollefelda darbība šajā nozarē izpaužas, pirmkārt, uzstādot diagnozi, lai noteiktu, vai sāpes, par ko sūdzas pacients, ir saistītas ar "traucējumu laukiem" saistībā ar žokļa kaulu vai zobiem. Ja tas tā ir, Sollefelds izstrādā ārstēšanas plānu. Tas galvenokārt ietver vieglu lāzera staru izmantošanu, ārstēšanu ar homeopātiskām zālēm un manuālo terapiju. Pirms sākt aprūpi, Sollefelds var nosūtīt pacientu arī pie zobārsta vai žokļu ķirurga.

12 Tā kā Sollefelds nebija samaksājis PVN par pakalpojumiem, kas attiecas uz traucējumu lauku diagnostiku, viņam tika nosūtīti paziņojumi par nodokļu maksājumu apmēru par laika posmu no 1994. gada 1. janvāra līdz 2000. gada 31. decembrim. Sūdzības, ko viņš iesniedza par šiem paziņojumiem, inspektors noraidīja. Lēmumi noraidīt sūdzības īpaši ir pamatoti ar *Inspecteur voor de Gezondheiszorg* (veselības aprūpes inspektora) atzinumu, saskaņā ar kuru traucējumu lauku diagnostika neietilpst īpašajā fizioterapeita darbības jomā *BIG* likuma 29. panta un 1997. gada lēmuma 5. panta nozīmē.

13 2002. gada 18. novembra spriedumā *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) noraidīja Sollefelda prasību atcelt lēmumus noraidīt viņa sūdzības, būtībā pamatojoties uz to, ka nevar uzskatīt, ka attiecīgo medicīnisko aprūpi viņš ir sniedzis kā fizioterapeits.

14 Sollefelds iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) kasācijas sūdzību par minēto spriedumu. Nolēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu norādījusi, ka attiecīgo medicīnisko aprūpi Sollefelds nesniedz, veicot profesionālo darbību *BIG* likuma nozīmē, minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai šai aprūpei tomēr nav jāpiemēro atbrīvojums no PVN, jo, pirmkārt, tās mērķis no subjektīvā viedokļa ir uzlabot pacienta medicīnisko aprūpi un, otrkārt, no faktiem, ko konstatējusi *Gerechtshof te Amsterdam*, izriet, ka 40 % gadījumu pacientus Sollefeldam nosūtīja ārsts vai zobārsts un ka vairums apdrošināšanas sabiedrību sedz ar aprūpi saistītās izmaksas, vismaz tad, ja pacienti ir veikuši papildu apdrošināšanu pret riskiem, kas attiecas uz ārstēšanas metodēm, kuras neietilpst tradicionālajā medicīnā.

15 Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka no PVN ir atbrīvotas darbības, kas ietver diagnozes uzstādīšanu, terapeitiskā atzinuma sniegšanu un, iespējams, ārstēšanu — visas šīs darbības veicot saistībā ar [traucējumu lauku] diagnostiku [..] —, pat ja persona, tās veicot, nerīkojas kā tādas medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas [pārstāvis], ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts?"

Lieta C-444/04

16 Van den Hauta-van Einsberhena patstāvīgi strādā par psihoterapeiti; šai darbībai viņa ir saņēmusi pedagoga diplomu. Tā kā *Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid* (galvenais garīgās veselības medicīnas inspektors) konstatēja, ka viņa atbilst nosacījumiem, kas paredzēti 1986. gada lēmumā, viņa kā psihoterapeite 1988. gadā tika ierakstīta šajā lēmumā noteiktajā reģistrā.

17 Tā kā van den Hauta-van Einsberhena nebija samaksājusi PVN par pakalpojumiem, kas saistīti ar šīm darbībām, viņai tika nosūtīti paziņojumi par nodokļu maksājumu apmēru par laika posmu no 1992. gada 1. janvāra līdz 1995. gada 31. decembrim. Sūdzību, ko viņa iesniedza par šiem paziņojumiem, inspektors noraidīja.

18 2003. gada 20. marta spriedumā *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas Apelācijas tiesa) noraidīja van den Hautas-van Einsberhenas prasību atcelt lēmumu noraidīt viņas sūdzību, būtībā pamatojoties uz to, ka jēdziens "ārstu un psihologu sniegtie pakalpojumi", kas paredzēts 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā 1968. gada Likumā par PVN, redakcijā, kas bija spēkā tajos taksācijas gados, ar ko ir saistīta pamata lieta, ietver tikai pakalpojumus, ko sniedz personas, kam ir atļauts izmantot ārsta vai psihologa nosaukumu.

19 Van den Hauta-van Einsberhena iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* kasācijas sūdzību par minēto spriedumu. Nolēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu norādījusi, ka nav nekāda pamatojuma apstrīdēt to, ka aprūpei, ko veic patstāvīgi psihoterapeiti, ir terapeitisks mērķis, šī tiesa ir atzinusi, ka psihoterapeiti nebija minēti profesiju sarakstā, kas paredzēts 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā 1968. gada Likumā par PVN redakcijā, kas piemērojama šajā prāvā, pat ja viņi atbilda likumā paredzētajiem reģistrācijas nosacījumiem un ja viņi faktiski bija ierakstīti psihoterapeitu reģistrā. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka šī norma redakcijā, kas ir spēkā kopš 1997. gada 1. decembra, tomēr paredz, ka uz medicīnisko aprūpi, ko sniedz psihoterapeiti, attiecas atbrīvojums no PVN. Tāpēc minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai izsmeļošs medicīnisko profesiju uzskaitījums, kas paredzēts 1968. gada Likumā par PVN, redakcijā, kas bija spēkā pirms minētās dienas, varēja būt pietiekams pamatojums nepiemērot attiecīgajai medicīniskajai aprūpei Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

20 Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka psihoterapeita darbības, ko veic persona, kura atbilst [iepriekš] izklāstītajiem likumā paredzētajiem reģistrācijas nosacījumiem un kura ir ierakstīta psihoterapeitu reģistrā [..], ir atbrīvotas no PVN, pat ja, veicot šīs darbības, persona nerīkojas kā tādas medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas [pārstāvis], ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts?"

21 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2005. gada 21. janvāra rīkojumu lietas C-443/04 un C-444/04 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī galīgā sprieduma pieņemšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

22 Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atbrīvojums no PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, ir piemērojams aprūpei, ko attiecīgi fizioterapeits un psihoterapeits veic ārpus darbības medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts.

23 Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta gramatisko interpretāciju, lai persona varētu iegūt šajā normā paredzēto atbrīvojumu no

nodokļa, šai personai ir jāatbilst diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, jāsniedz "medicīniska aprūpe" un, otrkārt, šī aprūpe ir jāsniedz, "darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts".

24 Šajā lietā nav apstrīdēts tas, ka aprūpe, ko veic prasītāji pamata lietā, ir medicīniska aprūpe minētās normas nozīmē, jo šī aprūpe tiek veikta, lai uzstādītu diagnozi, ārstētu un, cik vien iespējams, izārstētu no slimībām vai veselības traucējumiem; tādējādi tai ir terapeitisks mērķis (2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-307/01 *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services*, *Recueil*, I-13989. lpp., 57. punkts).

25 Savukārt iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir par to, vai var uzskatīt, ka minētā aprūpe ir veikta, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, kas noteiktas valsts tiesiskajā regulējumā atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajam otrajam nosacījumam.

26 Šajā sakarā no nolēmumiem par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka lietā C-444/04 attiecīgo aprūpi ir veicis pakalpojumu sniedzējs, kas dienā, kad radās pamata lietas faktiskie apstākļi, nepiederēja nevienai no paramedicīniskajām profesijām, kas noteiktas valsts tiesiskajā regulējumā, lai tam varētu piemērot atbrīvojumu no PVN, bet lietā C-443/04 attiecīgā aprūpe — kaut gan to veica pakalpojumu sniedzējs, kas pieder šādai paramedicīniskajai profesijai — neietilpa šai darbībai specifiskajā darbības jomā saskaņā ar to, kā šī darbība ir noteikta minētajā regulējumā.

27 No tā izriet, ka ar jautājumu lietā C-444/04 iesniedzējtiesa īpaši vēlas noskaidrot, cik lielā mērā dalībvalstis saistībā ar atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, var izslēgt atsevišķas profesijas

no paremedicīnisko profesiju definīcijas, kas dota valsts tiesiskajā regulējumā, bet lietā C-443/04 minētā tiesa būtībā jautā, vai šīs pašas dalībvalstis no minētās definīcijas var izslēgt atsevišķas īpašas medicīniskās aprūpes darbības.

28 Šajā sakarā no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta redakcijas skaidri izriet, ka šajā normā pašā nav definēts "paramedicīnisko profesiju" jēdziens, bet attiecībā uz šo jautājumu minētajā normā ir norādīts uz definīciju, kas dota dalībvalstu tiesiskajā regulējumā.

29 Šajos apstākļos katrai dalībvalstij valsts tiesībās ir jānosaka paramedicīniskās profesijas, kurās darbojoties, medicīniskajai aprūpei piemēro atbrīvojumu no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu. Tiesa jau ir atzinusi, ka šī norma šajā jautājumā piešķir dalībvalstīm diskrecionāro varu (2003. gada 6. novembra spriedums lietā C-45/01 *Dornier*, *Recueil*, I-12911. lpp., 81. punkts).

30 Šī diskrecionārā vara ietver ne tikai pilnvaras noteikt kvalifikāciju, kas vajadzīga, lai strādātu minētajās profesijās, bet arī pilnvaras noteikt specifiskas medicīniskās aprūpes darbības, kas saistītas ar šādām profesijām. Tā kā nav teikts, ka dažādas kvalifikācijas, ko ieguvuši pakalpojumu sniedzēji, sagatavotu tos visu veidu aprūpes sniegšanai, dalībvalsts, izmantojot diskrecionāro varu, ir tiesīga uzskatīt, ka paramedicīnisko profesiju definīcija nebūtu pilnīga, ja tā izvirzītu tikai vispārīgas prasības attiecībā uz pakalpojumu sniedzēju kvalifikāciju, neprecizējot, kādas aprūpes sniegšanai tie ir kvalificēti šajās profesijās.

31 Tomēr diskrecionārā vara, kas dalībvalstīm šajā sakarā piemīt, nav neierobežota.

32 Kā norāda Nīderlandes valdība, dalībvalstis, protams, ir tiesīgas atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta pirmajai teikuma daļai izvirzīt nosacījumus atbrīvojumiem no nodokļa, lai nodrošinātu šo atbrīvojumu pareizu un vienkāršu piemērošanu.

33 Pretēji tam, ko apgalvo Eiropas Kopienu Komisija, ir jāatzīst, ka dalībvalstīm piemītošā diskrecionārā vara noteikt paramedicīniskās profesijas ļauj dalībvalstīm par tādu neuzskatīt — un tātad neattiecināt uz to atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā — atsevišķu profesiju, piemēram, psihoterapeita profesiju, kas minēta lietā C-444/04, lai gan par atsevišķiem šīs profesijas aspektiem ir īpašs valsts tiesiskais regulējums.

34 Tāpat — kā to apgalvo Nīderlandes valdība — Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN pareiza un vienkārša piemērošana patiešām ir nodrošināta, ja — kā tas ir lietā C-443/04 attiecībā uz fizioterapeitu pakalpojumiem — minēto atbrīvojumu piemēro tikai pakalpojumu sniedzējiem, kas ieguvuši profesionālo kvalifikāciju, kas minēta valsts tiesiskajā regulējumā par paramedicīniskajām profesijām, un vienīgi saistībā ar specifiskām medicīniskās aprūpes darbībām, kādām ir iegūta šī kvalifikācija, saskaņā ar šo darbību definīciju minētajā regulējumā.

35 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka atbrīvojumu no nodokļa pareizas un vienkāršas piemērošanas prasība nevar ļaut dalībvalstīm pārkāpt ne Sestās direktīvas mērķus, ne arī Kopienu tiesību principus, īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu, kas PVN jomā izpaužas kā nodokļu neitralitātes princips (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 42. un 69. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu lietā

C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 29. un 52. punkts, kā arī 2006. gada 12. janvāra spriedumu lietā C-246/04 *Turn- und Sportunion Waldburg*, Krājums, I-589. lpp., 44.–46. punkts).

36 Tādējādi, ja nodokļu maksātājs lūdz atzīt viņa medicīniskās aprūpes darbības par saistītām ar darbību paramedicīniskajās profesijās, lai saņemtu atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, tad valsts tiesām ir jāpārbauda, vai kompetentās iestādes ir ievērojušas šajā normā piešķirtās diskrecionārās varas robežas, ņemot vērā tās mērķi un nodokļu neitralitātes principu, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai (šajā sakarā skat. 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler*, *Recueil*, I-6833. lpp., 56. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Dornier*, 69. punkts, un lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 52. punkts).

37 Šajā sakarā, pirmkārt, attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta mērķi ir jānorāda, ka minētajā normā ietvertais nosacījums, ka medicīniskā aprūpe ir jāveic, darbojoties paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts, ir paredzēts, lai nodrošinātu, ka atbrīvojumu no nodokļa piemēro tikai medicīniskajai aprūpei, ko veic pakalpojumu sniedzēji ar vajadzīgo profesionālo kvalifikāciju (iepriekš minētais spriedums lietā *Kügler*, 27. punkts). Tādēļ uz visiem medicīniskās aprūpes pakalpojumiem šāds atbrīvojums no nodokļa neattiecas; tas attiecas vienīgi uz pakalpojumiem, kuri ir pietiekami kvalitatīvi, ņemot vērā pakalpojumu sniedzēju profesionālo izglītību.

38 No tā izriet, ka atsevišķas profesijas vai specifiskas medicīniskās aprūpes darbības izslēgšanu no paramedicīnisko profesiju definīcijas, kas dota valsts tiesiskajā regulējumā saistībā ar atbrīvojumu, kurš paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, ir jāspēj pamatot ar objektīviem apsvērumiem, kas

balstīti uz aprūpes pakalpojumu sniedzēju profesionālo kvalifikāciju, un tātad — ar apsvērumiem, kas saistīti ar sniegto pakalpojumu kvalitāti.

39 Otrkārt, attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai, ir jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru šis princips liedz tādu līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa izvērtēt atšķirīgi (2003. gada 23. oktobra spriedums lietā C-109/02 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-12691. lpp., 20. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 54. punkts).

40 Taču, lai noteiktu, vai medicīniskās aprūpes pakalpojumi ir līdzīgi — saistībā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu un ņemot vērā šīs normas mērķi —, ir jāņem vērā šīs aprūpes veicēju profesionālā kvalifikācija. Ja tā nav vienāda, medicīniskās aprūpes pakalpojumus var uzskatīt par līdzīgiem tikai tad, ja to kvalitāte ir līdzvērtīga no saņēmēju viedokļa.

41 No tā izriet — kādas profesijas vai specifiskas medicīniskās aprūpes darbības izslēgšana no paramedicīnisko profesiju definīcijas, kas dota valsts tiesiskajā regulējumā saistībā ar atbrīvojumu, kurš paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam tikai tad, ja var pierādīt, ka personām, kas darbojas šajā profesijā vai veic šo darbību, šādas aprūpes sniegšanai ir profesionālā kvalifikācija, kas ir piemērota, lai nodrošinātu, ka šo pakalpojumu kvalitāte ir līdzvērtīga to pakalpojumu kvalitātei, ko sniedz personas, kurām atbilstoši šim pašam valsts tiesiskajam regulējumam ir paredzēts atbrīvojums.

42 Tāpēc iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai, ņemot vērā visus šos apsvērumus, psihoterapeita profesijas izslēgšana — lietā C-444/04 — un fizioterapeita veiktas traucējumu lauku diagnostikas izslēgšana — lietā C-443/04 —, [šīm personām] darbojoties paramedicīniskajās profesijās, saistībā ar atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, pārsniedz diskrecionārās varas robežas, kura dalībvalstīm piešķirta ar šo normu.

43 Šajā sakarā attiecībā uz lietu C-444/04 uzreiz ir jānorāda, ka, pretēji Nīderlandes valdības apgalvojumiem, tam, ka attiecībā uz visiem psihoterapeitiem ir piemērota vienāda attieksme PVN jomā neatkarīgi no viņu juridiskā statusa, nav nozīmes. Toties ir jāpārbauda, vai — kā apgalvo van den Hauta-van Einsberhena — attiecīgā dalībvalsts taksācijas gados, par kuriem ir pamata lieta, tādu psihoterapeitu veiktajām darbībām, kuri saņēmuši pedagoga diplomu, piemēroja PVN režīmu, kas atšķiras no tā, kuru piemēroja tādām pašām darbībām, ko veica psihiatri un psihologi.

44 Ja tas tā ir, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai psihoterapeitiem, kas — kā prasītāja pamata lietā — ir saņēmuši pedagoga diplomu, tāpat kā psihiatriem un psihologiem, faktiski ir profesionālā kvalifikācija, kas vajadzīga, lai veiktu psihoterapeitisko aprūpi, kādu veic minētā prasītāja, un, tādā gadījumā — [jāpārbauda,] vai, veicot šādas darbības, tiem tiek piemērots atbrīvojums no PVN.

45 Ja tā, tad valsts tiesiskais regulējums, par ko ir pamata lieta, pārsniedz diskrecionāro varu, kas dalībvalstīm piemīt saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, tikai tādā gadījumā, ja psihoterapeitu veiktās aprūpes kvalitāti, ņemot vērā to profesionālo kvalifikāciju, var uzskatīt par līdzvērtīgu kvalitātei, kāda ir līdzīgai aprūpei, ko sniedz psihiatri, psihologi vai jebkādu citu medicīnisko vai

paramedicīnisko profesiju pārstāvji; [šī līdzvērtība] ir jāizvērtē iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus attiecīgos apstākļus, kas attiecas uz šajā tiesā iesniegto lietu.

46 Šajā sakarā iesniedzējtiesa īpaši varēs ņemt vērā to, ka prasītājai pamata lietā ir pedagoga diploms un ka psihoterapeitiskā aprūpe, ko tā veica attiecīgajos taksācijas gados, notika saskaņā ar likumu un sabiedrības veselības medicīniskajai inspekcijai veicot kontroli, un saskaņā ar nosacījumiem, kas paredzēti īpašā regulējumā, kura ievērošanu apliecina ierakstīšana šajā nolūkā paredzētajā reģistrā, jo šie apstākļi nodrošina, ka darbības veikšanai tai bija vajadzīgā profesionālā kvalifikācija.

47 Attiecībā uz lietu C-443/04, lai noskaidrotu, vai attiecīgā dalībvalsts ir pārsniegusi diskrecionārās varas robežas, kas tai piemīt saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ir jāpārbauda, vai aprūpe, veicot traucējumu lauku diagnostiku, ir atbrīvota no PVN, ja to veic ārsti vai zobārsti.

48 Jautāta par to tiesas sēdē, Nīderlandes valdība, nevēloties ieņemt stingru nostāju, tomēr norādīja, ka attiecībā uz ārstiem nav *a priori* izslēgts, ka ārsti, ņemot vērā to kompetenci un medicīnisko izglītību, kas ir pilnīgāka, minētās aprūpes veikšanai var saņemt atbrīvojumu no PVN.

49 Šajos apstākļos iesniedzējtiesai, ņemot vērā šī sprieduma 44. un 45. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jānosaka, vai, neatbrīvojot no PVN prasītāja pamata lietā sniegto aprūpi, veicot traucējumu lauku diagnostiku, attiecīgā dalībvalsts ir pārsniegusi diskrecionāro varu, kas tai piemīt saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta

A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ņemot vērā PVN režīmu, ko par tādu pašu aprūpi piemēro ārstiem un zobārstiem, un aprūpes kvalitāti, ko šajā sakarā sniedz katrs no tiem.

50 Šajā sakarā iesniedzējtiesa īpaši varēs ņemt vērā to, ka, darbojoties kā fizioterapeits, prasītājs pamata lietā darbojas paramedicīniskā profesijā attiecīgās dalībvalsts tiesiskā regulējuma nozīmē, ka, lai sniegtu minēto aprūpi, viņam ir īpaša papildu izglītība un ka šīs aprūpes veikšanai pacientus viņam bieži nosūtīja ārsti vai zobārsti.

51 Tādējādi uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka:

— Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas piešķir dalībvalstīm diskrecionāro varu noteikt paramedicīniskās profesijas un medicīniskās aprūpes pakalpojumus, kas saistīti ar šādām profesijām saistībā ar šajā normā paredzēto atbrīvojumu. Tomēr dalībvalstīm, izmantojot šo diskrecionāro varu, ir jāievēro minētās normas mērķis — nodrošināt, ka atbrīvojumu piemēro tikai pakalpojumiem, kurus veic personas, kam ir vajadzīgā profesionālā kvalifikācija —, kā arī nodokļu neitralitātes princips;

— valsts tiesiskais regulējums, kurā psihoterapeita profesija ir izslēgta no paramedicīnisko profesiju definīcijas, ir pretrunā minētajam mērķim un principam tikai tad, ja no PVN atbrīvo psihoterapeitisko aprūpi, ko veic psihiatri, psihologi vai jebkādas citas medicīniskās vai paramedicīniskās

profesijas pārstāvji, kaut gan par līdzvērtīgu tai var uzskatīt arī psihoterapeitu veikto aprūpi, ņemot vērā viņu profesionālo kvalifikāciju; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;

— valsts tiesiskais regulējums, kurā atsevišķas specifiskas medicīniskās aprūpes darbības, piemēram, aprūpe, veicot traucējumu lauku diagnostiku, ko veic fizioterapeiti, ir izslēgtas no šīs paramedicīniskās profesijas definīcijas, ir pretrunā šim pašam mērķim un principam tikai tad, ja no PVN atbrīvo minēto aprūpi, veicot traucējumu lauku diagnostiku, ko īsteno saistībā ar minētajām darbībām, sniedz ārsti vai zobārsti, kaut gan par līdzvērtīgu tai var uzskatīt arī fizioterapeitu veikto aprūpi, ņemot vērā viņu profesionālo kvalifikāciju; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

52 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

— **13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu**

sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas piešķir dalībvalstīm diskrecionāro varu noteikt paramedicīniskās profesijas un medicīniskās aprūpes pakalpojumus, kas saistīti ar šādām profesijām saistībā ar šajā normā paredzēto atbrīvojumu. Tomēr dalībvalstīm, izmantojot šo diskrecionāro varu, ir jāievēro minētās normas mērķis — nodrošināt, ka atbrīvojumu piemēro tikai pakalpojumiem, kurus veic personas, kam ir vajadzīgā profesionālā kvalifikācija —, kā arī nodokļu neitralitātes princips;

— **valsts tiesiskais regulējums, kurā psihoterapeita profesija ir izslēgta no paramedicīnisko profesiju definīcijas, ir pretrunā minētajam mērķim un principam tikai tad, ja no PVN atbrīvo psihoterapeitisko aprūpi, ko veic psihiatri, psihologi vai jebkādas citas medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas pārstāvji, kaut gan par līdzvērtīgu tai var uzskatīt arī psihoterapeitu veikto aprūpi, ņemot vērā viņu profesionālo kvalifikāciju; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;**

— **valsts tiesiskais regulējums, kurā atsevišķas specifiskas medicīniskās aprūpes darbības, piemēram, aprūpe, veicot traucējumu lauku diagnostiku, ko veic fizioterapeiti, ir izslēgtas no šīs paramedicīniskās profesijas definīcijas, ir pretrunā šim pašam mērķim un principam tikai tad, ja no PVN atbrīvo minēto aprūpi, veicot traucējumu lauku diagnostiku, ko īsteno saistībā ar minētajām darbībām, sniedz ārsti vai zobārsti, kaut gan par līdzvērtīgu tai var uzskatīt arī fizioterapeitu veikto aprūpi, ņemot vērā viņu profesionālo kvalifikāciju; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]