TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. balandžio 27 d.*

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

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

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

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

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— H. A. Solleveld, atstovaujamo *advocaat* A. B. Schoonbeek,

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

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir D. J. M. de Grave,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos P. van Nuffel ir D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2005 m. gruodžio 15 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių

įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>

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

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

Nacionalinės teisės aktai PVM srityje

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

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

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

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

Teisės aktai sveikatos priežiūros srityje

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

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

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

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

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

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

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-443/04

10 H. A. Solleveld yra fizioterapeutas, įrašytas į registrą remiantis Įstatymu BIG. Be jo vykdomos „klasikinės" fizioterapeuto veiklos, H. A. Solleveld taip pat teikia

paslaugas, vadinamas „trikdžių laukų diagnoze“, dėl kurių jis atliko papildomą specialią praktiką Vokietijoje. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šia veikla skiriamas ypatingas dėmesys žandikaulio ir burnos negalavimams, kurie nustatomi radiografija, elektros srove burnos ir dermos srityje bei atliekant burnos ertmės tyrimus. Ši veikla paremta teorija, pagal kurią žandikaulio, dantų ir burnos ertmės išsamus tyrimas leidžia nustatyti skausmo ir ligų priežastis ir konstatuoti gydymo būdą, kuris padėtų pacientui pasveikti ar pagerinti jo būklę.

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

12 H. A. Solleveld nesumokėjus PVM už suteiktas paslaugas, susijusias su trikdžių laukų diagnoze, jam mokesčių administratorius nurodė sumokėti mokestinę nepriemoką už laikotarpį nuo 1994 m. sausio 1 d. iki 2000 m. gruodžio 31 dienos. Skundus, kurie buvo pateikti dėl šio nurodymo, inspektorius atmetė. Sprendimai atmesti skundus buvo pagrįsti *Inspecteur voor de Gezondheiszorg* (Sveikatos priežiūros inspektorius) nuomone, kad trikdžių laukų diagnozė remiantis BIG įstatymo 29 straipsniu ir 1997 m. Nutarimo 5 straipsniu nėra specifinės fizioterapeuto veiklos sritis.

13 2002 m. lapkričio 18 d. sprendimu *Gerechtshof te Amsterdam* atmetė H. A. Solleveld pareikštą ieškinį dėl sprendimų atmesti jo skundus iš esmės motyvuodamas tuo, kad aptariamos priežiūros paslaugos negali būti pripažįstamos fizioterapeuto teikiamomis paslaugomis.

14 H. A. Solleveld dėl šio sprendimo pateikė *Hoge Raad der Nederlanden* kasacinį skundą. Šis teismas sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pažymėjęs, kad aptariamos H. A. Solleveld teikiamos priežiūros paslaugos nelaikomos fizioterapeuto teikiamomis paslaugomis Įstatymo BIG prasme, klausia ar jos neturėtų būti atleistos nuo PVM, nes, viena vertus, jų tikslas vertinant subjektyviai yra suteikti gydymą, kita vertus, kaip matyti iš *Gerechtshof te Amsterdam* nustatytų faktų, kad 40 % atvejų pacientus pas H. A. Solleveld nukreipia gydytojas ar stomatologas ir kad dauguma draudimo bendrovių kompensuoja gydymo išlaidas, nes pacientai apsidraudė papildomu draudimu, apimančiu ne tik tradicinės medicinos gydymo būdus.

15 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies <...> c punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslaugos, kurias sudaro diagnozės nustatymas, terapijos kurso pasiūlymas ir galimas terapinis gydymas, teikiamos diagnozuojant (trikdžių laukus), neapmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu 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?“

Byla C-444/04

16 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen savarankiškai dirba psichoterapeute pagal įgytą pedagogo diplomą. *Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid* (vyriausiasis psichinės sveikatos medicinos inspektorius), konstatavęs, kad ji atitiko 1986 m. Nutarimu nustatytas sąlygas, 1988 m. įrašė ją į šiuo nutarimu nustatytą psichoterapeutų registrą.

17 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen nesumokėjus PVM už suteiktas paslaugas, susijusias su jos vykdoma veikla, jai mokesčių administratorius nurodė sumokėti mokestinę nepriemoką už laikotarpį nuo 1992 m. sausio 1 d. iki 1995 m. gruodžio 31 dienos. Skundą, kurį ji pateikė dėl šio nurodymo, inspektorius atmetė.

18 2003 m. kovo 20 d. sprendimu *Gerechtshof te 's-Gravenhage* atmetė J. E. van den Hout-van Eijnsbergen pareikštą ieškinį dėl sprendimo, kuriuo buvo atmestas jos skundas, iš esmės motyvuodamas tuo, kad „gydytojų ir psichologų teikiamų paslaugų" sąvoka, numatyta 1968 m. Įstatymo dėl PVM, kurio redakcija galiojo apmokestinimo pagrindinėje byloje metais, 11 straipsnio 1 dalies g punkte apima tik paslaugas, teikiamas asmenų, kurie turi leidimus vykdyti gydytojo ar psichologo veiklą.

19 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodęs, kad niekas neleidžia pagrįstai abejoti faktu, kad gydymu, kurį praktikuoja savarankiškai dirbantys psichoterapeutai, siekiama terapinių tikslų, šis teismas konstatuoja, kad psichoterapeutai nebuvo įtraukti į profesijų sąrašą, numatytą 1968 m. Įstatymo dėl PVM, kurio redakcija taikoma ginčui, 11 straipsnio 1 dalies g punkte, net jei jie tenkino įstatymo nustatytas registravimo sąlygas ir buvo realiai įrašyti į psichoterapeutų registrą. Be to, šis teismas nurodo, kad ši nuostata, kurios redakcija galioja nuo 1997 m. gruodžio 1 d., vis dėlto numato, kad psichoterapeutų teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos neapmokestinamos PVM. Todėl šis teismas klausia, ar baigtinio medicinos profesijų sąrašo, įtvirtinto 1968 m. Įstatyme dėl PVM, kurio redakcija galiojo iki nurodytos datos, pakanka, kad aptariamos sveikatos priežiūros paslaugos nebūtų atleidžiamos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą.

20 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad psichoterapeutų paslaugos, kurias teikia šia profesija užsiimantis asmuo, atitinkantis (pirmiau) nurodytas įstatymo nustatytas registracijos sąlygas ir įtrauktas į <...> psichoterapeutų registrą, neapmokestinamos PVM 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?“

21 2005 m. sausio 21 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-443/04 ir C-444/04 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

22 Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar neapmokestinimas PVM, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, taikomas gydymo paslaugoms, kurias teikia psichoterapeutas ir psichoterapeutas, nevykdantis gydytojų ir viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės, veiklos.

23 Remiantis pažodiniu Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto aiškinimu tam, kad paslaugas teikiantis asmuo galėtų pasinaudoti šioje nuostatoje

numatytu neapmokestinimu, jis turi tenkinti dvi sąlygas, tai yra, pirma, teikti „sveikatos priežiūros paslaugas“ ir, antra, jas turi „teikti gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės“.

24 Šiuo atveju neginčijama, kad ieškovų pagrindinėse bylose teikiamos gydymo paslaugos yra sveikatos priežiūra šios nuostatos prasme, nes šiomis paslaugomis siekiama diagnozuoti, prižiūrėti ir, esant galimybei, išgydyti ligas ar sveikatos sutrikimus, atliekant terapinį gydymą (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989, 57 punktas).

25 Tačiau prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikti klausimai susiję su tuo, ar šios gydymo paslaugos gali būti pripažįstamos tokiomis, kurias teikia gydytojai ir vidurinysis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia nacionalinės teisės aktai remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte įtvirtinta antrąja sąlyga.

26 Šiuo požiūriu iš sprendimų dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad byloje C-444/04 aptariamas gydymo paslaugas teikė asmuo, kuris pagrindinės bylos nagrinėjimo metu nepriklausė viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, kaip jį apibrėžia nacionalinės teisės aktai, kad galėtų būti atleistas nuo PVM, o byloje C-443/04 aptariamos gydymo paslaugos, nors jas teikė asmuo, kuris priklausė tokiam viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, kaip jį apibrėžia nacionalinės teisės aktai, tačiau jos nebuvo priskiriamos šios profesijos specifinės veiklos sričiai.

27 Iš to išplaukia, kad savo klausimu byloje C-444/04 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kiek neapmokestinimo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą tikslais valstybės

narės gali tam tikrų profesijų nepriskirti viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, kaip jį apibrėžia nacionalinės teisės aktai, o byloje C-443/04 šis teismas iš esmės klausia, ar valstybės narės gali šiam personalui nepriskirti asmenų, kurie vykdo specifinę sveikatos priežiūros veiklą.

28 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto formuluotės aiškiai matyti, kad pati ši nuostata nepateikia „vidurinio bei pagalbinio medicinos personalo" sąvokos, bet dėl šio klausimo ji nukreipia į valstybių narių teisės aktuose pateiktą apibrėžtį.

29 Šiomis aplinkybėmis kiekviena valstybė narė savo teisėje apibrėžia viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, kurių atžvilgiu asmens sveikatos priežiūra remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu yra neapmokestinama PVM, sąvoką. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad ši nuostata šiuo klausimu valstybėms narėms suteikia diskreciją (2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 81 punktas).

30 Ši diskrecija pasireiškia ne vien tik nustatant šiai profesijai būtinus kvalifikacijos reikalavimus, bet ir nustatant tokiai profesijai būdingą specifinę sveikatos priežiūros veiklą. Kadangi paslaugų teikėjų įgyta skirtinga kvalifikacija nebūtinai leidžia pastariesiems teikti visų rūšių priežiūrą, valstybė narė, įgyvendindama savo diskreciją, turi teisę pripažinti, kad viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo apibrėžtis nėra išsami, jei ja tik nustatomi bendri reikalavimai paslaugų teikėjo kvalifikacijai, nenurodant priežiūros, kurią teikti jie yra kvalifikuoti vykdant šią profesinę veiklą.

31 Tačiau valstybių narių turima diskrecija šioje srityje nėra neribota.

32 Žinoma, kaip tvirtina Nyderlandų vyriausybė, valstybės narės pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies pirmąjį sakinį turi teisę nustatyti neapmokestinimo sąlygas, kad užtikrintų teisingą ir paprastą jo taikymą.

33 Be to, priešingai nei teigia Europos Bendrijų Komisija, reikia pripažinti, kad valstybių narių turima diskrecija apibrėžiant vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą suteikia joms teisę nepriskirti šiam personalui ir todėl netaikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo konkrečiai profesijai, pavyzdžiui, psichoterapeuto byloje C-444/04, nepaisant aplinkybės, kad vis dėlto kai kuriuos šios profesijos aspektus apibrėžia konkretus nacionalinės teisės aktas.

34 Be to, kaip teigia Nyderlandų vyriausybė, teisinga yra tai, kad teisingas ir paprastas neapmokestinimo PVM, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, taikymas, kaip byloje C-443/04 nurodytų psichoterapeuto teikiamų gydymo paslaugų atžvilgiu, yra užtikrinamas tada, kai neapmokestinami tik asmenys, turintys profesinę kvalifikaciją, nacionalinės teisės aktuose nustatytą viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir tik specifinės sveikatos priežiūros veiklos, dėl kurios ši kvalifikacija buvo įgyta ir kurią šie teisės aktai apibrėžia, atžvilgiu.

35 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad reikalavimas teisingai ir paprastai taikyti neapmokestinimą neleidžia valstybėms narėms pažeisti nei Šeštosios direktyvos siekiamų tikslų, nei Bendrijos teisės principų, ypač vienodo požiūrio principo, kurį PVM srityje atspindi fiskalinio neutralumo principas (žr. minėto sprendimo *Dornier* 42 ir 69 punktus; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo

Kingscrest Associates ir Montecello, C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 ir 52 punktus ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, Rink. p. I-589, 44–46 punktus).

36 Todėl jei apmokestinamasis asmuo prašo, kad jo teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos būtų pripažintos viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo teikiamomis paslaugomis, siekdamas pasinaudoti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytu neapmokestinimu PVM, nacionaliniai teismai turi išsiaiškinti, ar kompetentingos valdžios institucijos neviršijo šia nuostata suteiktos diskrecijos, atsižvelgdami į šia nuostata siekiamus tikslus ir bendrajai PVM sistemai būdingą fiskalinio neutralumo principą (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 56 punktą; minėto sprendimo *Dornier* 69 punktą ir minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 punktą).

37 Šiuo požiūriu, kalbant visų pirma apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto siekiamą tikslą, reikia pažymėti, kad sąlyga, kurią numato ši nuostata, kad sveikatos priežiūros paslaugas turi teikti vidurinysis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė, siekiama užtikrinti, kad neapmokestinamos būtų tik sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, turintys reikalaujamą kvalifikaciją (minėto sprendimo *Kügler* 27 punktas). Taigi ne visos sveikatos priežiūros paslaugos neapmokestinimos, nes jis taikomas tik toms paslaugoms, kurių kokybė yra pakankama atsižvelgiant į paslaugų teikėjų profesinį išsilavinimą.

38 Iš to išplaukia, kad konkrečios profesijos ar specifinės sveikatos priežiūros veiklos nepriskyrimas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ar jo vykdomai veiklai, kaip juos apibrėžia nacionalinės teisės aktai neapmokestinimo, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, tikslais, turi būti

pateisinamas objektyviais motyvais, paremtais priežiūrą teikiančių asmenų profesine kvalifikacija, ir argumentais, susijusiais su teikiamų paslaugų kokybe.

39 Antra, dėl fiskalinio neutralumo principo, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, reikia priminti, kad, remiantis teismo praktika, šiam principui prieštarauja skirtingas tarpusavyje konkuruojančių panašių paslaugų traktavimas PVM požiūriu (2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-109/02, Rink. p. I-12691, 20 punktas ir minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 54 punktas).

40 Siekiant nustatyti, ar sveikatos priežiūros paslaugos yra panašios, vis dėlto reikia atsižvelgti, kalbant apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytą neapmokestinimą bei atsižvelgiant į šia nuostata siekiamą tikslą, į šių paslaugų teikėjo profesinę kvalifikaciją. Iš tikrųjų, kadangi jos nėra identiškos, sveikatos priežiūros paslaugos gali būti pripažįstamos panašiomis tik tuo atveju, kai jų kokybė paslaugos gavėjų atžvilgiu yra lygiavertė.

41 Iš to išplaukia, kad profesijos ar specifinės sveikatos priežiūros veiklos nepriskyrimas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ar jo vykdomai veiklai, kaip juos apibrėžia nacionalinės teisės aktai neapmokestinimo PVM, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, tikslais, prieštarauja fiskalinio neutralumo principui tik tuo atveju, jei galima įrodyti, kad šios profesijos asmenys ar asmenys, vykdantys šią veiklą, teikdami tokias sveikatos priežiūros paslaugas turi profesinę kvalifikaciją, kuri leidžia garantuoti šių paslaugų kokybę, lygiavertę tų paslaugų kokybei, kurias teikia asmenys, turintys teisę pasinaudoti neapmokestinimu pagal šiuos nacionalinės teisės aktus.

42 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas šias aplinkybes, privalo nustatyti, ar, siekiant atleisti nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, byloje C-444/04 – psichoterapeuto profesijos, o byloje C-443/04 – fizioterapeuto vykdomos trikdžių laukų diagnozės nepriskyrimas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ar jo vykdomai veiklai viršija valstybėms narėms šia nuostata suteiktos diskrecijos ribas.

43 Šiuo požiūriu, kalbant apie bylą C-444/04, reikia iš karto pažymėti, kad, priešingai nei teigia Nyderlandų vyriausybė, nėra svarbu tai, jog visi psichoterapeutai nepaisant jų teisinio statuso PVM požiūriu, teikė identiškas paslaugas. Tačiau reikia išsiaiškinti, ar, kaip tvirtina J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, atitinkama valstybė narė mokestiniais pagrindinėje byloje metais psichoterapeutų, turinčių pedagogo diplomą, vykdomos veiklos atžvilgiu taikė skirtingą PVM režimą nei psichiatrų ir psichologų vykdomos tos pačios veiklos atžvilgiu.

44 Jei taip būtų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų patikrinti, ar psichoterapeutai, pavyzdžiui, ieškovė pagrindinėje byloje, įgijusi pedagogo diplomą, realiai turi, kaip psichiatrai ir psichologai, profesinę kvalifikaciją, kurios reikalaujama suteikiant psichoterapinį gydymą, teikiamą šios ieškovės, ir ar tokiu atveju jie tokios veiklos atžvilgiu gali būti atleisti nuo PVM.

45 Teigiamai atsakius į šį klausimą, pagrindinėje byloje aptariami nacionalinės teisės aktai viršytų valstybių narių turimą diskreciją pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą tik tuo atveju, jei psichoterapeutų, atsižvelgiant į jų profesinę kvalifikaciją, teikiamos paslaugos būtų lygiavertės panašioms psichiatrų, psichologų ar kitų gydytojų ar viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo

teikiamoms paslaugoms, o tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsižvelgdamas į visas reikšmingas jo nagrinėjamos bylos aplinkybes.

46 Šiuo tikslu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galės, *inter alia*, atsižvelgti į tai, kad ieškovė pagrindinėje byloje turi pedagogo diplomą ir kad psichoterapinį gydymą, kurį ji teikė aptariamais mokestiniais metais, pagal teisės aktus kontroliavo visuomenės sveikatos inspekcija laikydamasi konkrečiuose teisės aktuose nustatytų sąlygų, kurių laikymasis buvo užtikrinimas įrašant į šiuo tikslu sukurtą registrą, todėl šios aplinkybės užtikrina, kad vykdydama savo veiklą ji turėjo reikiamą profesinę kvalifikaciją.

47 Dėl bylos C-443/04, siekiant nustatyti, ar atitinkama valstybė narė viršijo pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte turimą diskreciją, reikia įvertinti, ar trikdžių laukų diagnozė neapmokestinama PVM, jei ją atlieka gydytojai ar stomatologai.

48 Apklausiama dėl šio klausimo per posėdį, nenorėdama dėl jo išsakyti tvirtos pozicijos, Nyderlandų vyriausybė vis dėlto dėl gydytojų nurodė, kad atsižvelgiant į jų patirtį ir didesnę medicininę praktiką, *a priori* nėra atmetama, kad pastarųjų teikiamos paslaugos gali būti neapmokestinamos PVM.

49 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 44 ir 45 punktuose, turi nustatyti, ar, neatleisdama nuo PVM ieškovo pagrindinėje byloje teiktų trikdžių laukų diagnozės paslaugų, atitinkama valstybė narė viršijo diskrecijos, kurią ji turi pagal

Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, atsižvelgiant į PVM režimą, taikomą gydytojams ir stomatologams, kurie naudoja tokį patį gydymo metodą, ir atsižvelgiant į kiekvieno iš jų teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų kokybę.

50 Šiuo požiūriu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galės, *inter alia*, atsižvelgti į tai, kad, kaip fizioterapeutas, ieškovas pagrindinėje byloje, remiantis atitinkamos valstybės narės teisės aktais, priskirtinas viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui ir kad jis atliko papildomą specialią praktiką, jog galėtų teikti tokias paslaugas, ir kad pacientus pas jį dažnai nukreipia gydytojai ar stomatologai.

51 Todėl į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

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

— Nacionalinės teisės aktai, kurie psichoterapeuto nepriskiria viduriniajam bei pagalbiniam medicinos personalui, prieštarauja minėtam tikslui ir principui tik tiek, kiek psichoterapinio gydymo paslaugos, teikiamos psichiatrų, psichologų ar kitų gydytojų ar viduriniojo bei pagalbinio medicinos personalo, būtų

neapmokestinamos PVM, nors, teikiamos psichoterapeutų, jos gali būti laikomos lygiavertės kokybės atsižvelgiant į pastarųjų profesinę kvalifikaciją, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio

1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis suteikia valstybėms narėms diskreciją šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslais apibrėžti vidurinįjį bei pagalbinį medicinos personalą ir jų teikiamas sveikatos priežiūros paslaugas. Tačiau valstybės narės, įgyvendindamos šią diskreciją, turi atsižvelgti į šia nuostata siekiamą tikslą, t. y. užtikrinti, kad būtų neapmokestinamos tik tos paslaugos, kurias teikia asmenys, turintys reikalaujamą profesinę kvalifikaciją, ir fiskalinio neutralumo principą.

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

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

Parašai.