ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 27. apríla 2006 *

V spojených veciach C-443/04 a C-444/04,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 15. októbra 2004 a doručené Súdnemu dvoru v ten istý deň, ktoré súvisia s konaniami:

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

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet a A. Ó Caoimh (spravodajca),

* Jazyk konania: holandčina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. októbra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán Solleveld, v zastúpení: A. B. Schoonbeek, advocaat,

— pani van den Hout-van Eijnsbergen, v zastúpení: F. D. Kouwenhoven, belastingadviseur,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a D. J. M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: P. van Nuffel a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 15. decembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych

predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tieto návrhy boli predložené v rámci sporových konaní vedených pánom Solleveld, fyzioterapeutom na jednej strane a pani van den Hout-van Eijnsbergen, psychoterapeutkou na druhej strane proti Staatssecretaris van Financiën, ktorých predmetom sú rozhodnutia Inspecteur van de Belastingdienst — Ondernemingen (daňový kontrolór, ďalej len „kontrolór") zamietajúce oslobodenie služieb zdravotnej starostlivosti, ktoré poskytli určitej osobe v rámci výkonu povolania, od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH").

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 13 A ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie [správneho a jednoznačného uplatňovania — *neoficiálny preklad*] tohto oslobodenia od daní [od dane — *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných [poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám v rámci výkonu lekárskeho a paramedického povolania definovaného — *neoficiálny preklad*] príslušným členským štátom;

...“

Vnútroštátna právna úprava

Právna úprava v oblasti DPH

4 V znení účinnom pred 1. decembrom 1997 článok 11 ods. 1 písm. g) zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) z 28. júna 1968 (Stb. 1968, č. 329, ďalej len „zákon z roku 1968 o DPH“) stanovoval, že od DPH sú oslobodené:

„Služby poskytnuté lekármi s výnimkou veterinárov, psychológmi a ortofonistami, ošetrovateľmi a pôrodníkmi; služby poskytnuté osobami, ktoré vykonávajú paramedické povolanie upravené predpismi prijatými na základe zákona o paramedickom povolaní...“

5 Od 1. decembra 1997 článok 11 ods. 1 písm. g) zákona z roku 1968 o DPH stanovuje, že od DPH sú oslobodené:

„Služby poskytnuté osobami, ktoré vykonávajú povolanie upravené predpismi prijatými v zákone o jednotlivých povolaniach zdravotnej starostlivosti alebo na jeho základe...“

Právna úprava v oblasti zdravotnej starostlivosti

6 Zákon o paramedickom povolaní (Wet op de paramedische beroepen) z 21. marca 1963 (Stb. 1963, č. 113, ďalej len „zákon o paramedickom povolaní“), až kým nebol v roku 1997 zrušený, stanovoval v článku 1 ods. 2:

„Tento zákon sa nevzťahuje na starostlivosť poskytovanú ošetrovateľmi a v zostávajúcej časti sa vzťahuje iba na paramedické povolanie zriadené všeobecným správnym aktom na základe článku 2.“

7 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vo veci samej C-444/04 vyplýva, že v čase, keď zákon o paramedickom povolaní bol platný, podmienky, ktoré bolo potrebné splniť na zápis do registra psychoterapeutov, boli uvedené vo výnose o registrácii psychoterapeutov (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, č. 149, ďalej len „výnos z roku 1986“). Je nesporné, že tento výnos nebol všeobecným správnym aktom v zmysle zákona o paramedickom povolaní.

8 Zákon o jednotlivých povolaniach zdravotnej starostlivosti (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg) z 11. novembra 1993 (Stb. 1993, č. 655) v znení zmenenom a doplnenom v roku 1997 (ďalej len „zákon BIG") stanovuje v článku 3 ods. 1:

„Zriaďujú sa registre, do ktorých sa zapíšu osoby, ktoré o to požiadajú, ak spĺňajú príslušné podmienky stanovené týmto zákonom alebo na jeho základe, ako: lekár, zubár, lekárnik, psychológ v rámci zdravotnej starostlivosti, psychoterapeut, fyzioterapeut, pôrodník, ošetrovateľ."

9 Činnosti, ktoré patria do oblasti špecifických činností fyzioterapeutov v zmysle zákona BIG, sú definované a vymenované v článku 29 zákona BIG a v článku 5 výnosu o podmienkach týkajúcich sa vzdelania fyzioterapeutov a o oblasti ich špecifickej činnosti (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut) z 13. októbra 1997 (Stb. 1997, č. 516, ďalej len „výnos z roku 1997"). Podľa článku 5 ods. 1 tohto výnosu tieto činnosti zahŕňajú okrem iného prehliadku pacienta, ak niečo bráni jeho pohybovým schopnostiam alebo ich ohrozuje, a príslušné liečenie uplatňovaním fyzioterapeutických metód. Podľa odseku 2 toho istého článku tieto metódy zahŕňajú pohybovú terapiu, masáže a fyzickú stimuláciu, s výnimkou aplikácie ionizujúcich lúčov.

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-443/04

10 Pán Solleveld je fyzioterapeutom zapísaným v registri stanovenom zákonom BIG. Okrem činností „klasického" fyzioterapeuta vykonáva takisto činnosti nazývané ako

„diagnostikovanie rušivých oblastí", v súvislosti s ktorými absolvoval osobitné dodatočné vzdelávanie v Nemecku. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že táto činnosť venuje osobitnú pozornosť dysfunkciám čeľuste a úst, ktoré sa zisťujú pomocou röntgenu, elektrickým meraním prúdenia v ústach a na pokožke, ako aj prehliadkou ústnej dutiny. Táto činnosť sa zakladá na teórii, podľa ktorej podrobné skúmanie čeľuste, chrupu a ústnej dutiny môže viesť k zisteniu príčin zdravotných ťažkostí, ako aj chorôb a môže sa na ňom zakladať liečba s cieľom uzdraviť pacienta alebo zlepšiť jeho stav.

11 Činnosti pána Solleveld v tejto oblasti spočívajú najprv v stanovení diagnózy s cieľom určiť, či ťažkosti udávané pacientom sú spojené s „rušivými oblasťami" na čeľustnej kosti alebo chrupe. Ak je to tak, pán Solleveld stanoví liečebný plán. Jeho podstatou je aplikácia ľahkých laserových lúčov, homeopatických liečiv a ručná terapia. Predtým, ako pán Solleveld začne s takouto liečbou, môže pacienta takisto poslať k zubárovi alebo čeľustnému chirurgovi.

12 Keďže pán Solleveld nezaplatil DPH z plnení v súvislosti s činnosťou diagnostikovania rušivých oblastí, boli mu zaslané výzvy na úhradu za obdobie od 1. januára 1994 do 31. decembra 2000. Námietky, ktoré podal proti týmto výzvam, daňový kontrolór zamietol. Rozhodnutia o zamietnutí vychádzali najmä zo stanoviska Inspecteur voor de Gezondheiszorg (kontrolór poskytovania zdravotnej starostlivosti), podľa ktorého diagnóza rušivých oblastí nepatrí do oblasti činností špecifických pre fyzioterapeuta v zmysle článku 29 zákona BIG a článku 5 výnosu z roku 1997.

13 Gerechtshof te Amsterdam zamietol žalobu podanú pánom Solleveld proti rozhodnutiam o zamietnutí jeho námietok rozsudkom z 18. novembra 2002 v podstate z dôvodu, že predmetné služby zdravotnej starostlivosti nemožno považovať za poskytnuté posledným uvedeným ako fyzioterapeutom.

14 Pán Solleveld podal kasačné odvolanie na Hoge Raad der Nederlanden proti uvedenému rozsudku. Tento súdny orgán vo svojom rozhodnutí po tom, ako uviedol, že predmetnú zdravotnú starostlivosť neposkytuje pán Solleveld v rámci výkonu svojho povolania v zmysle zákona BIG, si kladie otázku, či by tieto plnenia aj tak nemali byť oslobodené od DPH, pretože na jednej strane ich cieľom je zo subjektívneho hľadiska prispievať k liečeniu pacienta a na druhej strane, ako vyplýva zo skutkových okolností, ktoré zistil Gerechtshof te Amsterdam, že v 40% prípadov pacienti pána Solleveld prišli k nemu na odporúčanie lekára alebo zubára a že väčšina poisťovní uhrádza náklady spojené s liečením, prinajmenšom v tom prípade, keď pacienti uzavreli doplnkové poistenie pokrývajúce lekársku prax, ktorá sa odchyľuje od tradičnej medicíny.

15 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 13 A ods. 1... písm. c) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že od DPH sú oslobodené činnosti pozostávajúce z určenia diagnózy, poskytovania terapeutického poradenstva a prípadného liečenia — v rámci diagnózy [rušivých oblastí]... — aj keď tieto činnosti zo strany osoby, ktorá ich vykonáva, nie sú súčasťou výkonu lekárskeho alebo paramedického povolania definovaného predmetným členským štátom?“

Vec C-444/04

16 Pani van den Hout-van Eijnsbergen vykonáva nezávisle činnosti psychoterapeutky, na ktorých výkon ju oprávňuje diplom pedagóga. Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (hlavný lekársky kontrolór pre duševné zdravie) skonštatoval, že spĺňa podmienky stanovené výnosom z roku 1986 a bola zapísaná v roku 1988 do registra uvedeného v tomto výnose ako psychoterapeutka.

17 Pani van den Hout-van Eijnsbergen nezaplatila DPH z plnení v súvislosti so svojou činnosťou a boli jej zaslané výzvy na úhradu za obdobie od 1. januára 1992 do 31. decembra 1995. Námietku, ktorú podala proti týmto výzvam, kontrolór zamietol.

18 Rozsudkom z 20. marca 2003 Gerechtshof te 's-Gravenhage zamietol žalobu, ktorú podala pani van den Hout-van Eijnsbergen proti rozhodnutiu o zamietnutí jej námietky, v podstate z dôvodu, že pojem „služieb poskytnutých lekármi a psychológmi" upravený v článku 11 ods. 1 písm. g) zákona z roku 1968 o DPH, v znení platnom v priebehu zdaňovacích období, o ktoré ide vo veci samej, zahŕňa len služby poskytnuté osobami oprávnenými používať titul lekár alebo psychológ.

19 Pani van den Hout-van Eijnsbergen podala kasačné odvolanie na Hoge Raad der Nederlanden proti uvedenému rozsudku. Tento súdny orgán vo svojom rozhodnutí po tom, ako uviedol, že neexistuje žiadna skutočnosť, ktorá by racionálne spochybnila, že liečenie vykonávané nezávislými psychoterapeutmi sleduje terapeutický cieľ, skonštatoval, že psychoterapeuti neboli uvedení v zozname povolaní v článku 11 ods. 1 písm. g) zákona z roku 1968 o DPH v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, a to napriek tomu, že spĺňali zákonom stanovené podmienky na zápis, a tomu, že v skutočnosti boli zapísaní v zozname psychoterapeutov. Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že toto ustanovenie, v znení platnom od 1. decembra 1997, navyše stanovuje, že plnenia spočívajúce v starostlivosti poskytovanej psychoterapeutmi sú oslobodené od DPH. Uvedený súdny orgán si preto kladie otázku, či obmedzený výpočet lekárskych povolaní v zákone z roku 1968 o DPH, v znení platnom pred uvedeným dátumom, môže postačovať na to, aby sa na predmetnú zdravotnú starostlivosť nevzťahovalo oslobodenie uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice.

20 Za týchto podmienok sa Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 13 A ods. 1... písm. c) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že od DPH sú oslobodené psychoterapeutické činnosti vykonávané osobou, ktorá spĺňa [vyššie] uvedené zákonom stanovené podmienky na zápis a je zapísaná v registri psychoterapeutov..., aj keď tieto činnosti zo strany osoby, ktorá ich vykonáva, nie sú súčasťou výkonu lekárskeho alebo paramedického povolania definovaného predmetným členským štátom?“

21 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 21. januára 2005 boli veci C-443/04 a C-444/04 spojené na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj na účely vyhlásenia rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

22 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami v podstate pýta, či sa oslobodenie od DPH stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice vzťahuje na liečenie, ktoré je poskytované fyzioterapeutom a psychoterapeutičkou mimo rámca výkonu lekárskeho a paramedického povolania definovaného v právnej úprave predmetného členského štátu.

23 Podľa doslovného výkladu článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice na to, aby sa na osobu poskytujúcu zdravotnú starostlivosť mohlo vzťahovať oslobodenie uvedené

v tomto ustanovení, musí táto osoba spĺňať dve podmienky, teda na jednej strane poskytovať „zdravotnú starostlivosť osobám“ a na druhej strane táto starostlivosť musí byť „v rámci výkonu lekárskeho a paramedického povolania definovaného príslušným členským štátom“.

24 V prejednávanej veci je nesporné, že liečenie poskytované navrhovateľmi vo veci samej je starostlivosťou poskytovanou osobám v zmysle tohto ustanovenia, pretože toto liečenie sa vykonáva s cieľom diagnostikovať, liečiť, a ak je to možné, vyliečiť choroby alebo zdravotné anomálie, čím sleduje terapeutický účel (rozsudok z 20. novembra 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 57).

25 Na druhej strane sa otázky položené vnútroštátnym súdom týkajú toho, či uvedené liečenia možno považovať za vykonávané v rámci výkonu lekárskeho alebo paramedického povolania definovaného vnútroštátnou právnou úpravou v súlade s druhou podmienkou uvedenou v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice.

26 V tejto súvislosti vyplýva z rozhodnutí vnútroštátneho súdu, že kým vo veci C-444/04 bolo predmetné liečenie poskytované osobou, ktorá v čase skutkových okolností veci samej nepatrila do skupiny paramedických povolaní definovanej vo vnútroštátnej právnej úprave na účely oslobodenia od DPH, vo veci C-443/04 nepatrilo predmetné liečenie, hoci bolo poskytované osobou patriacou do skupiny takýchto paramedických povolaní, do oblasti špecifických činností tohto povolania, ako ju definuje uvedená právna úprava.

27 Z toho vyplýva, že svojou otázkou vo veci C-444/04 vnútroštátny súd navrhuje, aby sa konkrétnejšie určilo, v akom rozsahu môžu členské štáty na účely oslobodenia od DPH uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice nezahrnúť určité

povolania do definície paramedických povolaní vo vnútroštátnej právnej úprave, a vo veci C-443/04 sa uvedený súdny orgán v podstate pýta, či tie isté členské štáty môžu nezahrnúť do uvedenej definície určité špecifické činnosti zdravotnej starostlivosti poskytovanej osobám.

28 V tejto súvislosti jasne vyplýva zo znenia článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, že toto ustanovenie nedefinuje pojem „paramedického povolania", ale odkazuje v tejto záležitosti na definíciu vo vnútroštátnom práve členských štátov.

29 Za týchto podmienok prináleží každému členskému štátu, aby definoval v rámci svojej vlastnej vnútroštátnej právnej úpravy paramedické povolania, v rámci ktorých poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám je oslobodené od DPH v súlade s článkom 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. Súdny dvor už rozhodol, že toto ustanovenie zveruje v tejto súvislosti členským štátom právomoc voľnej úvahy (rozsudok zo 6. novembra 2003, Dornier, C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 81).

30 Táto právomoc voľnej úvahy zahŕňa nielen právomoc definovať kvalifikáciu potrebnú na výkon uvedených povolaní, ale takisto právomoc definovať špecifické činnosti zdravotnej starostlivosti poskytovanej osobám, ktoré sú súčasťou týchto povolaní. Keďže totiž rôzne druhy kvalifikácie, ktoré majú poskytovatelia, nepripravili nevyhnutne posledných uvedených na poskytovanie všetkých druhov zdravotnej starostlivosti, členský štát má právo usúdiť v rámci výkonu svojej právomoci voľnej úvahy, že definícia paramedického povolania by nebola úplná, ak by sa obmedzila na uloženie všeobecných požiadaviek, pokiaľ ide o kvalifikáciu poskytovateľov, bez spresnenia druhov zdravotnej starostlivosti, na ktoré títo majú kvalifikáciu v rámci tohto povolania.

31 Právomoc voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty v tejto súvislosti, však nie je neobmedzená.

32 Iste, tak ako uvádza holandská vláda, členské štáty majú podľa prvej časti vety článku 13 A ods. 1 šiestej smernice právo stanoviť podmienky oslobodenia, aby sa zabezpečilo správne a jednoznačné uplatňovanie tohto oslobodenia.

33 Takisto, na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia Európskych spoločenstiev, je nutné pripustiť, že právomoc voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty, aby definovali paramedické povolania, im umožňuje, aby nepovažovali za také povolanie určité povolanie, akým je psychoterapeut vo veci C-444/04, a tým stanovili, že sa na neho nevzťahuje oslobodenie od DPH uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, a to bez ohľadu na to, že určité aspekty tohto povolania sú navyše predmetom osobitnej právnej úpravy vo vnútroštátnom práve.

34 Rovnako platí, ako uvádza aj holandská vláda, že správne a jednoznačné uplatňovanie oslobodenia od DPH stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sa zabezpečí vtedy, keď ako vo veci C-443/04 v prípade služieb fyzioterapeutov uvedené oslobodenie je vyhradené iba poskytovateľom, ktorí majú kvalifikáciu na povolanie uvedenú vo vnútroštátnej právnej úprave týkajúcej sa paramedických povolaní, a iba v prípade špecifických činností poskytovania zdravotnej starostlivosti osobám, na ktoré bola takáto kvalifikácia získaná, akými sú činnosti definované uvedenou právnou úpravou.

35 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že požiadavka správneho a jednoznačného uplatňovania oslobodení nemôže umožniť členským štátom brániť dosahovaniu cieľov sledovaných šiestou smernicou ani zásadám práva Spoločenstva, predovšetkým zásade rovnosti zaobchádzania, ktorej konkretizáciou je v oblasti DPH zásada daňovej neutrality (pozri rozsudky Dornier, už citovaný, body 42 a 69;

z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, body 29 a 52, ako aj z 12. januára 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Zb. s. I-589, body 44 až 46).

36 V dôsledku toho, ak osoba podliehajúca dani žiada, aby jej činnosti poskytovania zdravotnej starostlivosti osobám boli uznané ako výkon paramedického povolania, aby sa na ne vzťahovalo oslobodenie od DPH uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, prináleží vnútroštátnym súdom, aby preskúmali, či príslušné orgány dodržali hranice voľnej úvahy priznanej týmto ustanovením s ohľadom na ním sledovaný cieľ a zásadu daňovej neutrality, ktorá sa uplatňuje v jednotnom systéme DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 56; Dornier, už citovaný, bod 69, a Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 52).

37 V tejto súvislosti, pokiaľ ide v prvom rade o cieľ sledovaný článkom 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, je potrebné uviesť, že cieľom sledovaným podmienkou stanovenou týmto ustanovením, podľa ktorej poskytovanie zdravotnej starostlivosti osobám musí byť v rámci výkonu paramedického povolania, ako je definované príslušným členským štátom, je zabezpečiť, aby sa oslobodenie uplatňovalo výlučne na zdravotnú starostlivosť poskytovanú osobám, ktorú poskytujú osoby s požadovanou odbornou kvalifikáciou (rozsudok Kügler, už citovaný, bod 27). Preto sa na všetky druhy poskytovania zdravotnej starostlivosti osobám nevzťahuje takéto oslobodenie, ale vzťahuje sa iba na tie, ktoré sú zdravotnou starostlivosťou na dostatočnej kvalitatívnej úrovni s ohľadom na odbornú kvalifikáciu poskytovateľov.

38 Z toho vyplýva, že nezahrnutie určitého povolania alebo určitej činnosti zdravotnej starostlivosti poskytovanej osobám do definície paramedického povolania vo vnútroštátnej právnej úprave na účely oslobodenia od DPH uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice musí mať objektívne dôvody založené na

odbornej kvalifikácii poskytovateľov zdravotnej starostlivosti, a tým teda na požiadavkách na kvalitu poskytovaných služieb.

39 V druhom rade, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, ktorá sa uplatňuje v jednotnom systéme DPH, je potrebné pripomenúť, že táto zásada podľa judikatúry vylučuje, aby bolo z hľadiska DPH odlišne zaobchádzané s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú (rozsudky z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko, C-109/02, Zb. s. I-12691, bod 20, a Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 54).

40 Na určenie toho, či jednotlivé druhy zdravotnej starostlivosti osobám sú podobné, je však potrebné vziať do úvahy, pokiaľ ide o oslobodenie uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice a vzhľadom na cieľ sledovaný týmto ustanovením, odbornú kvalifikáciu poskytovateľov tejto zdravotnej starostlivosti. Keďže jednotlivé druhy odbornej kvalifikácie nie sú rovnaké, jednotlivé druhy zdravotnej starostlivosti môžu byť považované za podobné, iba ak poskytujú osobám, ktorým sú určené, rovnakú kvalitatívnu úroveň.

41 Z toho vyplýva, že nezahrnutie povolania alebo špecifickej činnosti zdravotnej starostlivosti poskytovanej osobám do definície paramedického povolania vo vnútroštátnej právnej úprave na účely oslobodenia do DPH uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality, iba ak by bolo možné preukázať, že osoby vykonávajúce toto povolanie alebo činnosť majú na poskytovanie takejto zdravotnej starostlivosti odbornú kvalifikáciu spôsobilú zabezpečiť, že takáto zdravotná starostlivosť bude mať rovnakú kvalitatívnu úroveň, ako má zdravotná starostlivosť, ktorú poskytujú osoby, na ktoré sa vzťahuje podľa toho istého ustanovenia vnútroštátneho práva oslobodenie.

42 Prináleží teda vnútroštátnemu súdu, aby určil, či vzhľadom na všetky tieto okolnosti nezahrnutie povolania psychoterapeuta vo veci C-444/04 a činnosti diagnostikovania rušivých oblastí vykonávanej fyzioterapeutom vo veci C-443/04 do rámca výkonu paramedického povolania na účely oslobodenia od DPH uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice prekračuje hranice právomoci voľnej úvahy zverenej členským štátom týmto ustanovením.

43 V tejto súvislosti, pokiaľ ide o vec C-444/04, je potrebné najprv uviesť, že na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská vláda, skutočnosť, že so všetkými psychoterapeutmi, pokiaľ ide o oblasť DPH, sa zaobchádza rovnako, bez ohľadu na ich právne postavenie, nie je relevantná. Naopak, je potrebné preskúmať, či tak ako uvádza pani van den Hout-van Eijnsbergen, predmetný členský štát stanovil, vo vzťahu k zdaňovacím obdobiam, o ktoré ide vo veci samej, že činnosti vykonávané psychoterapeutmi, ktorí majú diplom pedagóga, majú podliehať režimu DPH, ktorý je odlišný od režimu, ktorému podliehajú psychiatri a psychológovia pri výkone tých istých činností.

44 Ak je to tak, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preveril, či psychoterapeuti, ktorí získali tak ako navrhovateľka vo veci samej diplom pedagóga, majú v skutočnosti podobne ako psychiatri a psychológovia požadovanú odbornú kvalifikáciu na poskytovanie psychoterapeutickej starostlivosti, ktorú vykonáva uvedená navrhovateľka, a v takom prípade, či sú títo pri výkone takýchto činností oslobodení od DPH.

45 Ak je to tak, predmetná vnútroštátna úprava vo veci samej prekročila právomoc voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty v rámci článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice iba vtedy ak, a to prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu v závislosti od celku predmetných okolností vo veci, v ktorej koná, kvalita starostlivosti poskytovanej psychoterapeutmi môže byť považovaná s ohľadom na ich odbornú

kvalifikáciu, za rovnocennú s kvalitou podobnej starostlivosti poskytovanej psychiatrami, psychológmi alebo akýmkoľvek iným lekárskym alebo paramedickým povolaním.

46 V tejto súvislosti by mal vnútroštátny súd zohľadniť najmä skutočnosť, že navrhovateľka vo veci samej má diplom pedagóga a že psychoterapeutická starostlivosť, ktorú poskytovala v priebehu predmetných zdaňovacích období, bola vykonávaná v rámci vytvorenom právnou úpravou, pod dohľadom lekárskeho kontrolóra pre zdravie verejnosti a podľa podmienok definovaných osobitnou právnou úpravou, ktorej dodržiavanie potvrdzuje zápis do registra zriadeného s týmto cieľom, pričom tieto okolnosti sú zábezpekou toho, že mala na výkon svojich činností požadovanú odbornú kvalifikáciu.

47 Pokiaľ ide o vec C-443/04, na preverenie, či predmetný členský štát prekročil právomoc voľnej úvahy, ktorú má v súvislosti s článkom 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, je potrebné preskúmať, či zdravotná starostlivosť spočívajúca v diagnostikovaní rušivých polí je oslobodená od DPH, ak ju vykonávajú lekári alebo zubári.

48 Holandskej vláde bola táto otázka položená na pojednávaní a bez toho, aby tým vyjadrila v tomto zmysle jednoznačné stanovisko, viac-menej uviedla, že pokiaľ ide o lekárov, nie je a *priori* vylúčené, že na posledných uvedených, vzhľadom na ich skúsenosti a širšie lekárske vzdelanie, sa môže vzťahovať oslobodenie od DPH pri výkone uvedenej zdravotnej starostlivosti.

49 Za týchto okolností prináleží vnútroštátnemu súdu, aby na základe odôvodnenia uvedeného v bodoch 44 a 45 tohto rozsudku určil, či tým, že neoslobodil od DPH diagnostikovanie rušivých polí poskytované navrhovateľom vo veci samej, predmetný členský štát prekročil právomoc voľnej úvahy, ktorú má v rámci článku 13 A

ods. 1 písm. c) šiestej smernice, zohľadňujúc režim DPH, ktorému podliehajú lekári a zubári v prípade takého istého druhu zdravotnej starostlivosti, a kvalitu zdravotnej starostlivosti poskytovanej v tomto rámci každým z nich.

50 V tejto súvislosti by mal vnútroštátny súd zohľadniť najmä skutočnosť, že navrhovateľ vo veci samej ako fyzioterapeut vykonáva paramedické povolanie v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy predmetného členského štátu, na výkon uvedenej zdravotnej starostlivosti má špecifické dodatočné vzdelanie a kvôli tomuto druhu liečenia prichádzajú k nemu pacienti často na odporúčanie lekára alebo zubára.

51 Na položené otázky je preto potrebné odpovedať takto:

— Článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zveruje členským štátom právomoc voľnej úvahy, aby definovali paramedické povolania a poskytovanie určitých druhov zdravotnej starostlivosti osobám, ktoré sú súčasťou týchto povolaní na účely oslobodenia stanoveného týmto ustanovením. Členské štáty však musia pri výkone tejto právomoci voľnej úvahy dodržiavať cieľ sledovaný uvedeným ustanovením, ktorým je zabezpečiť, aby sa oslobodenie uplatňovalo iba na plnenia poskytované osobami, ktoré majú požadovanú odbornú kvalifikáciu, ako aj zásadu daňovej neutrality.

— Vnútroštátna právna úprava, ktorá nezahŕňa povolanie psychoterapeuta do definície paramedického povolania, je v rozpore s uvedenými cieľmi a uvedenou zásadou iba vtedy, ak, a to prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, psychoterapeutické liečenie, keď ho vykonávajú psychiatri, psychológovia alebo osoby s akýmkoľvek iným lekárskym alebo paramedickým povolaním, je

oslobodené od DPH, a v prípade, keď ho vykonávajú psychoterapeuti, jeho kvalita môže byť považovaná s ohľadom na ich odbornú kvalifikáciu za rovnocennú.

— Vnútroštátna práva úprava, ktorá nezahŕňa niektoré špecifické činnosti zdravotnej starostlivosti poskytovanej osobám fyzioterapeutmi, akou je zdravotná starostlivosť spočívajúca v diagnostikovaní rušivých polí, do definície tohto paramedického povolania, je v rozpore s tým istým cieľom a s tou istou zásadou iba vtedy, ak, a to prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, uvedená zdravotná starostlivosť vykonávaná v rámci uvedených činností je oslobodená od DPH, ak ju vykonávajú lekári alebo zubári, a v prípade, keď ju vykonávajú fyzioterapeuti, jej kvalita môže byť považovaná s ohľadom na ich odbornú kvalifikáciu za rovnocennú.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 13 A ods. 1 písm. c) Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má

vykladať v tom zmysle, že zveruje členským štátom právomoc voľnej úvahy, aby definovali paramedické povolania a poskytovanie určitých druhov zdravotnej starostlivosti osobám, ktoré sú súčasťou týchto povolaní na účely oslobodenia stanoveného týmto ustanovením. Členské štáty však musia pri výkone tejto právomoci voľnej úvahy dodržiavať cieľ sledovaný uvedeným ustanovením, ktorým je zabezpečiť, aby sa oslobodenie uplatňovalo iba na plnenia poskytované osobami, ktoré majú požadovanú odbornú kvalifikáciu, ako aj zásadu daňovej neutrality.

Vnútroštátna právna úprava, ktorá nezahŕňa povolanie psychoterapeuta do definície paramedického povolania, je v rozpore s uvedenými cieľmi a uvedenou zásadou iba vtedy, ak, a to prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, psychoterapeutické liečenie, keď ho vykonávajú psychiatri, psychológovia alebo osoby s akýmkoľvek iným lekárskym alebo paramedickým povolaním, je oslobodené od DPH, a v prípade, keď ho vykonávajú psychoterapeuti, jeho kvalita môže byť považovaná s ohľadom na ich odbornú kvalifikáciu za rovnocennú.

Vnútroštátna práva úprava, ktorá nezahŕňa niektoré špecifické činnosti zdravotnej starostlivosti poskytovanej osobám fyzioterapeutmi, akou je zdravotná starostlivosť spočívajúca v diagnostikovaní rušivých polí, do definície tohto paramedického povolania, je v rozpore s tým istým cieľom a s tou istou zásadou iba vtedy, ak, a to prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, uvedená zdravotná starostlivosť vykonávaná v rámci uvedených činností je oslobodená od DPH, ak ju vykonávajú lekári alebo zubári, a v prípade, keď ju vykonávajú fyzioterapeuti, jej kvalita môže byť považovaná s ohľadom na ich odbornú kvalifikáciu za rovnocennú.

Podpisy