

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 15. decembrī¹

I — Ievads

diagnostiku par pakalpojumu, kurš ir atbrīvots no nodokļa, jo tā neatbilst fizioterapeita profesijas aprakstā minētajām darbībām.

1. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) šajās abās apvienotajās lietās lūdz Tiesu interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”)² saistībā ar nodokļa atbrīvojumu aprūpes pakalpojumiem, ko sniedz personas, kas strādā paramedicīniskās profesijās.

3. Van den Hauta-van Einsberhena [*van den Hout-van Eijnsbergen*], prasītāja pamata prāvā lietā C-444/04, saskaņā ar attiecīgām profesiju reglamentējošām tiesību normām ir atzīta par psihoterapeiti un sniedz arī šai profesijai raksturīgus pakalpojumus. Nīderlandes tiesību normas par medicīnisko pakalpojumu atbrīvojumu no PVN ietver psihologu un psihiatru, bet ne psihoterapeitu pakalpojumus. Van den Hauta-van Einsberhenas darbības līdz ar to pēc nodokļu administrācijas uzskatiem bija apliekamas ar nodokli.

2. Lieta C-443/04 ir saistīta ar atsevišķas alternatīvas diagnosticēšanas un ārstēšanas metodes — tā saucamās traucējumu lauku diagnostikas izvērtējumu. Sollefelds [*Solleveld*], kurš sniedza šos pakalpojumus, ir valsts atzīts fizioterapeits. Tomēr nodokļu administrācija neuzskata traucējumu lauku

4. Sakarā ar šiem abiem faktiem *Hoge Raad der Nederlanden* bija iemesls lūgt Tiesai interpretēt attiecīgos Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā noteiktos nosacījumus atbrīvojumam no

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

nodokļa. Vispirms jānoskaidro, cik lielā mērā dalībvalstu diskrecionārā vara attiecas uz profesiju atzīšanu par paramediciniskām šīs tiesību normas nozīmē un veicamo darbību noteikšanu atzītā profesijā.

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

[..].”

II — Atbilstošās tiesību normas

A — Sestā direktīva

5. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkts it īpaši paredz:

“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:

[..]

B — Valsts tiesības

6. 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*) 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā (redakcijā, kas bija spēkā no 1997. gada 1. decembra) ir noteikts, ka no PVN ir atbrīvoti: “pakalpojumi, ko sniedz personas, kas strādā profesijās, attiecībā uz kurām noteikumi ir paredzēti *Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg* (Likums par profesijām, kas saistītas ar individuālo veselības aprūpi, turpmāk tekstā — “*BIG* likums”) vai atbilstoši tam”.

7. *BIG* likuma 3. pantā ir paredzēta reģistra izveidošana, kurā tiek ierakstīti medicīnisko profesiju pārstāvji, cita starpā fizioterapeiti un psihoterapeiti, kas atbilst attiecīgiem nosacījumiem.

8. Uz lietu C-444/04 attiecas līdz 1997. gadam spēkā esošā Likuma par apgrozījuma nodokli redakcija. Toreiz saskaņā ar 11. panta 1. punkta g) apakšpunktu no apgrozījuma nodokļa bija atbrīvoti: “pakalpojumi, ko sniedz ārsti, izņemot veterinārārstus, psiho-logi un logopēdi, slimnieku kopēji un aku-šieri; pakalpojumi, ko sniedz personas, kas strādā paramedicīniskajās profesijās, attiecī-bā uz kurām noteikumi ir paredzēti *Wet op de paramedische beroepen*”³ (Likums par paramedicīniskajām profesijām)”. Psihotera-peiti šajā uzskaitījumā nebija iekļauti, lai gan bija ierakstīti atbilstošajā profesijas reģistrā saskaņā ar *Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten*⁴ (Lēmums par psihotera-peitu reģistrāciju).

9. BIG likuma 29. pantā ir norādīts uz plašāku fizioterapeitiskās aprūpes definīciju *Besluit opleidingseisen en deskundigheidsge-bied fysiotherapeuten*⁵ (Lēmums par fiziotera-peitu izglītības noteikumiem un to speci-fisko darbības jomu). Saskaņā ar šā lēmuma 5. panta 1. punktu fizioterapeitu uzdevums ir veikt pacientu apskati, lai noteiktu, vai ir kustību traucējumi, un šos traucējumus ārstēt ar fizioterapeitiskām metodēm. Atbil-

stoši šā panta 2. punktam pie šādām metodēm pieder ārstēšana ar kustību, masā-žām un fizisku stimulāciju (izņemot rentgena izmantošanu).

III — Fakti, pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

A — Lieta C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*)

10. Van den Hauta-van Einsberhena ir pašnodarbināta psihoterapeite, kas ar šādu statusu ir ierakstīta atbilstošā profesijas reģistrā. Laika posmā no 1992. līdz 1995. ga-dam viņa nemaksāja apgrozījuma nodokli par veiktajiem psihoterapijas pakalpoju-miem, jo uzskatīja, ka uz šiem pakalpoju-miem attiecas atbrīvojums no apgrozījuma nodokļa.

11. Tomēr nodokļu iestāde uzskatīja, ka šīs darbības ir apliekamas ar nodokli, un par attiecīgo periodu Van den Hautai-van Eins-berhenai nosūtīja paziņojumu par apgrozi-juma nodokļa maksājumu NLG 65 402 ap-mērā. Tā kā viņas prasība attiecībā uz šo paziņojumu pirmajā instancē bija nesekmīga, Van den Hauta-van Einsberhena iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlan-*

3 — *Stb.* 1963, 113. lpp.

4 — *Staatscourant* 1986, 149. lpp.

5 — *Stb.* 1997, 516. lpp.

den. Minētā tiesa ar 2004. gada 15. oktobra spriedumu lūdz Tiesu atbilstoši EKL 234. pantam sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādu jautājumu:

un ādas mērījumos ar elektrisko strāvu, kā arī mutes iekšējā izmeklēšanā. Pamatā tam ir teorija, ka zobiem ir svarīga nozīme slimību gadījumos visās ķermeņa daļās.

“Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka psihoterapeita darbības, ko veic persona, kura atbilst [...] 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?”

B — *Lietā C-443/04 (Solleveld)*

12. Sollefelds ir fizioterapeits, kas ar šādu statusu ir ierakstīts reģistrā, kas paredzēts ar *BIG* likumu. Viņš izmeklē pacientus, kas pie viņa ierodas ar dažādām fiziskās un garīgās veselības sūdzībām saistībā ar “galvenā [slimības] punkta un traucējumu lauku darbību”, pirmām kārtām uzmanību pievēršot žokļa un mutes disfunkcijai. Šīs disfunkcijas tiek konstatētas rentģenuzņēmumos, mutes

13. Ja apskates laikā tiek konstatēts traucējumu lauks, Sollefelds pacientu ārstē pats vai nosūta viņu pie zobārsta vai žokļu ķirurga. Galvenokārt Sollefelds pacientus ārstē, izmantojot viegļu lāzeru, homeopātisko preparātu devas un manuālo terapiju. Līdzās darbībai saistībā ar traucējumu lauku diagnostiku minētajā periodā viņš darbojās arī kā “tradicionāls” fizioterapeits.

14. Aptuveni 40% pacientu Sollefeldam nosūtīja ārsti vai zobārsti. Vairums veselības apdrošināšanas sabiedrību atlīdzina aprūpes izmaksas saistībā ar traucējumu lauku diagnostiku, ja ir vismaz papildu apdrošināšana pret riskiem, kas attiecas uz ārstēšanas metodēm, kuras neietilpst tradicionālajā medicīnā.

15. Pēc *Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie* (Karaliskā Nīderlandes Fizioterapijas sabiedrība) uzskatiem, traucējumu lauku diagnostika saskaņā ar Lēmumu par fizioterapeitu izglītības noteikumiem un to specifisko darbības jomu neietilpst fizio-

terapeita darbības jomā. Kompetentā veselības iestāde piekrit šim vērtējumam.

IV — Juridiskais vērtējums

16. Tā kā Sollefelds nebija samaksājis PVN, jo uzskatīja, ka viņa darbībai ir piemērots atbrīvojums no nodokļa, nodokļu iestāde izsniedza vairākus paziņojumus par apgrozījuma nodokļa maksājumu kopumā gandrīz NLG 64 000 apmērā par laika posmu no 1994. gada līdz 2000. gadam. Pirmās instances tiesa apstiprināja nodokļu administrācijas viedokli, ka saskaņā ar Likuma par apgrozījuma nodokli 11. panta 1. punkta g) apakšpunktu nodokļa atbrīvojums nav piemērojams.

A — Ievada piezīme

18. Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu medicīniskās aprūpes sniegšana, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts, ir atbrīvota no PVN.

17. *Hoge Raad der Nederlanden*, kas izskatīja saistībā ar šo lēmumu iesniegto kasācijas sūdzību, ar 2004. gada 15. oktobra spriedumu atbilstoši EKL 234. pantam uzdeva 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 [...] raksturoto [traucējumu lauku] diagnostiku [...], — pat ja persona, tās veicot, nerīkojas kā tādās medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas [pārstāvis], ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts?”

19. Kā tiesas sēdē pareizi uzsvēra Komisija, abās pamata lietās neapstrīdams ir tas, ka abas attiecīgās personas sniedza medicīnisko aprūpi. Arī Sollefelda gadījumā tas nav apstrīdēts, lai gan traucējumu lauku diagnostika ir metode, kas neietilpst tradicionālajā medicīnā. Līdz ar to medicīniskās aprūpes jēdziena — kam neapšaubāmi ir sava atsevišķa nozīme Kopienų tiesībās — interpretācija šajās lietās nav nepieciešama. Šaubas par interpretāciju attiecas tikai uz frāzi “darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts”.

20. Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie nodokļa atbrīvojumi ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni, un tāpēc tie ir definējami saskaņā ar Kopienu tiesībām⁶.

21. Pastāvīgajā judikatūrā Tiesa it īpaši uzsver, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta ievaddaļu dalībvalstis [ar nodokli] neapliek darbības atbilstīgi noteikumiem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, taču šie nosacījumi nevar ietekmēt paredzēto atbrīvojumu saturu⁷. Īpašie apstākļi, kas saistīti ar to uzņēmēju identitāti, kuri nodarbojas ar tādu pakalpojumu sniegšanu, ko neapliek ar nodokli, bija jādefinē Kopienu tiesībās⁸.

22. Šie Tiesas konstatējumi ir ņemami vērā tikai tiktāl, ciktāl minētajā direktīvā ir

definēti atsevišķi Kopienu tiesību jēdzieni, taču ne tad, ja izņēmuma veidā tajā ir norāde uz dalībvalstu definīcijām⁹. No 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta teksta skaidri izriet, ka dalībvalstis nosaka medicīniskās un paramedicīniskās profesijas, kurām piemērojams atbrīvojums no nodokļa¹⁰.

23. Tomēr arī šajos gadījumos direktīvas iedarbība attiecībā uz tiesību saskaņošanu nav pavisam zudusi. Proti, dalībvalstīm, saistībā ar direktīvu īstenojot kompetenci noteikt atsevišķus jēdzienus, jāievēro direktīvas

6 — Tiesas 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-275/01 *Sinclair Collis* (Recueil, I-5965. lpp., 22. punkts); 2004. gada 18. novembra spriedums lietā C-284/03 *Temco Europe* (Krājums, I-11237. lpp., 16. punkts) un 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-498/03 *Kingscrest un Montecello* (Krājums, I-4427. lpp., 22. punkts). Šajā sakarā arī 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Kügler* (Recueil, I-6833. lpp., 25. punkts).

7 — Šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kingscrest un Montecello*, 24. punkts, kura ir norāde uz 2002. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-287/00 Komisija/Vācija (Recueil, I-5811. lpp., 50. punkts); skat. arī 1996. gada 28. marta spriedumu lietā C-468/93 *Gemeente Emmen* (Recueil, I-1721. lpp., 19. punkts).

8 — Šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kingscrest un Montecello*, 22. un turpmākie punkti, kurā ir norāde uz 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-453/93 *Bulthuis-Griffioen* (Recueil, I-2341. lpp., 18. punkts).

9 — Šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Gemeente Emmen*, 25. punkts; skat. arī manus 2005. gada 8. septembra secinājumus lietā C-169/04 *Abbey National* (atrodas izskatīšanā Tiesā) attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu (dalībvalstu noteiktu īpašu ieguldījumu fondu pārvaldība).

10 — Virknei medicīnisko profesiju (piemēram, ārstiem, zobārstiem, vecmatēm un medicīnas masām) direktīvas tika noteiktas kopīgas prasības attiecībā uz profesionālo kvalifikāciju, lai nodrošinātu to savstarpēju atzīšanu [skat. vispirms jaunāko Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 7. septembra Direktīvu 2005/36/EK par profesionālo kvalifikāciju atzīšanu (OV L 255, 22. lpp.)], kas aizstāj virkni speciālo direktīvu]. Izmantojot diskrecionāro varu, dalībvalstīm ir jāievēro šīs prasības. Tomēr, cik zināms, attiecībā uz psihoterapeitiem un fizioterapeitiem atvasinātajās tiesībās vēl nepastāv nekādas prasības. Fizioterapeiti jeb ārstnieciskās vingrošanas speciālistu profesija tikai dažās dalībvalstīs tiek uzskatīta par profesiju, kurai ir īpaši izveidots mācību kurss (skat. Direktīvas 2005/36 11. panta c) punkta ii) apakšpunktu kopā ar II pielikuma 1. punktu).

mērķi un Kopienu tiesību vispārējie principi¹¹.

B — Par lietu C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*)

1) Lietas dalībnieku argumenti

24. Kamēr dalībvalstis ievēro šīs diskrecionārās varas robežas, indivīds nevar tieši atsaukties uz direktīvā paredzētām tiesībām, lai prasītu dalībvalstij nodrošināt šīs tiesības¹². Līdz ar to abās pamata lietās galvenais jautājums ir par to, vai ir ievērotas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā dalībvalstīm piešķirtās diskrecionārās varas robežas attiecībā uz paramedicinisko profesiju noteikšanu.

26. Komisija uzskata, ka dalībvalsts nosaka paramedicinisko profesiju, sabiedrības veselības aizsardzības nolūkos izdodot normas, saskaņā ar kurām personām ar konkrētu kvalifikāciju ir paredzēts attiecīgs profesijas nosaukums. Šāda definīcija dalībvalstij ir saistoša arī attiecībā uz atbrīvojuma no PVN mērķiem. Van den Hautas-van Eijnsberhenas darbībām vajadzētu būt atbrīvotām no PVN gadījumā, ja iekļaušana Nīderlandes psihoterapeitu profesiju reģistrā dotu tiesības izņēmuma kārtā izmantot atbilstošu nosaukumu.

25. Lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu lietā C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*), ir jānoskaidro, kādas prasības dalībvalstīm ir jāievēro, nosakot no nodokļa atbrīvojamo profesiju kategoriju. Lietā C-443/04 (*Solleveld*) jautājums ir par to, vai dalībvalstis, nosakot profesijas, drīkst noteikt arī darbības, kas pašas varētu tikt atzītas par profesionālās darbības ietvaros sniegtiem pakalpojumiem, kas atbrīvoti no PVN.

27. Pati prasītāja uzskata par diskriminējošu to, ka uz psihologiem un psihietriem, kas sniedz psihoterapeitiskus pakalpojumus, PVN neattiecas, bet psihoterapeitiem ar pedagoģisko izglītību līdz 1997. gadam bija pienākums maksāt PVN.

11 — Attiecībā uz direktīvas mērķiem skat. šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Gemeente Emmen*, 25. punkts; attiecībā uz vispārējiem tiesību principiem skat. šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Kügler*, 55. un turpmākie punkti, un 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-45/01 *Dornier* (*Recueil*, I-12911. lpp., 69. punkts). Par to tuvāk skat. šo secinājumu 37. un turpmākos punktus.

12 — Šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kügler*, 55. punkts, un šo secinājumu 11. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Dornier*, 69. punkts.

28. Turpretim Nīderlandes valdība apgalvo, ka valsts tiesiskais regulējums atbilst prasībai

Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā paredzētos nodokļa atbrīvojuma nosacījumus interpretēt šauri un vadīties pēc objektiem un vienkārši piemērojamiem nosacījumiem. Tikai pēc tam, kad psihoterapeitiskā aprūpe guva lielāku sabiedrisko nozīmi, bija pamats šos pakalpojumus atbrīvot no PVN. Arī nodokļu neitralitātes princips nav pārākāpts, jo pret visiem psihoterapeitiem esot vienāda attieksme.

atbrīvojumu piemērot vienkārši. Šo mērķi dalībvalsts vislabāk sasniegs, ja tā valsts tiesību normās par PVN norādīs profesijas, kuras tā uzskata par paramedicīniskām un kuru darbības līdz ar to ir atbrīvotas no PVN. Turklāt tiesiskajā regulējumā par PVN var būt norāde uz tiesību normām par profesijām, kurās profesijas ir aprakstītas sīkāk.

2) Vērtējums

a) Dalībvalstu diskrecionārā vara paramedicīnisko profesiju noteikšanā

31. Tomēr precīzu nodokļu tiesisko regulējumu nevar prasīt kā obligātu¹³. Lai noteiktu, kuras profesijas kā paramedicīniskas profesijas attiecīgajā dalībvalstī uzskatāmas par atbrīvojamām no PVN, citādu noteikumus var izmantot tikai tad, ja nav atbilstoša nodokļu tiesiskā regulējuma.

29. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts piešķir dalībvalstīm diskrecionāro varu noteikt paramedicīniskās profesijas. Turklāt dalībvalstij ir dota arī izvēle attiecībā uz likumdošanas veidu, kādā tā izmanto šo diskrecionāro varu.

32. Turpretim Komisija — neskatoties uz valsts noteikumiem par PVN — vēlas, lai tiktu ņemti vērā arī noteikumi, kuros profesijas ir reglamentētas saistībā ar veselības aizsardzību. No šāda tiesiskā regulējuma tas, ka PVN ir piemērojams attiecībā uz aprūpi, izriet gandrīz automātiski, un dalībvalstij vairs nav vajadzīga atsevišķa diskrecionārā vara attiecībā uz PVN kvalificēšanu.

30. Kā izriet no minētās tiesību normas 1. punkta ievaddaļas, ar noteikumiem, ar kuriem to transponē, cita starpā ir jāļauj

13 — Attiecībā uz organizāciju atzīšanu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē skat. šo secinājumu 11. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Dornier*, 67. punkts.

33. Šim Komisijas viedoklim es nepiekrītu. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalsts definē konkrētu profesiju kā *paramedicīnisku* profesiju. Nīderlandes likumdevējs ir tiesiski reglamentējis psihoterapeita profesiju, tomēr nekvalificējot to kā paramedicīnisku profesiju. Tā nav minēta ne likumā par PVN, ne Likumā par paramedicīniskajām profesijām, uz kuru ir norādīts Likumā par apgrozījuma nodokli.

34. Pats fakts, ka sabiedrības veselības aizsardzības nolūkos profesijas nosaukumu drīkst izmantot tikai personas ar konkrētu kvalifikāciju, neko neliecina par to, vai profesija ir uzskatāma par paramedicīnisku profesiju, vai nav. Tas, ka saskaņā ar tiesisko regulējumu par psihoterapeitu reģistru ar PVN apliekama aprūpe jāuzskata par paramedicīnisku profesiju, ir pretrunā juridiskās skaidrības prasībai, kas izriet no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta ievaddaļas.

b) Diskrecionārās varas robežas

35. Diskrecionārā vara, kas dalībvalstīm piešķirta, lai [tās] noteiktu paramedicīniskās profesijas PVN tiesību nozīmē, nav neiero-

bezota. Robežas īpaši nodrošina to, ka dalībvalsts nevar patvaļīgi izlemt, kuras no paramedicīniskajām profesijām būs un kuras nebūs atbrīvotas no PVN.

36. Šajā lietā ir jāpārbauda, vai Nīderlande ir pārkāpusi diskrecionārās varas robežas, neatzīstot psihoterapeitus par paramedicīniskas profesijas [pārstāvjiem] un saistībā ar šo profesiju veiktās darbības neatbrīvojot no PVN. Šādai pārbaudei ir jāveic rūpīga lietas un tiesiskā stāvokļa analīze Nīderlandē laika posmā līdz 1997. gadam, un šajos apstākļos tas ir iesniedzējtiesas pienākums¹⁴. Tomēr Tiesa var dot norādījumus, kādi šīs pārbaudes aspekti ir jāievēro.

37. Īstenojot diskrecionāro varu, dalībvalstij ir jāievēro direktīvas mērķis un vispārējie tiesību principi, it īpaši vienlīdzīgas attiek-

14 — Skat. šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Kügler*, 56. punkts, un 11. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Dornier*, 69. punkts. Spriedumā lietā *Dornier* Tiesa pati ir secinājusi, ka attiecīgā dalībvalsts ir pārkāpusi tai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā piešķirto diskrecionāro varu, atzīstot organizāciju, kas ir līdzvērtīga valsts slimnīcām (sprieduma 70. punkts).

smes princips un nodokļu neitralitātes princips¹⁵.

38. Atbilstoši Tiesas judikatūrai nodokļa atbrīvojumi, kas paredzēti Sestās direktīvas 13. pantā, principā ir jāinterpretē šauri, jo tie ir izņēmums no vispārīgā principa, ka uz katru pakalpojumu, kuru par atlīdzību sniedz nodokļu maksātājs, attiecas PVN¹⁶. Medicīniskās aprūpes pakalpojumu gadījumā ir jāņem vērā arī nodokļa atbrīvojuma sociālais mērķis. Šiem pakalpojumiem jāpaliek sasniedzamiem sabiedrībai un PVN tos nedrīkst sadārdzināt¹⁷.

39. Taču valsts likumdevējs nedrīkst arī pārmērīgi paplašināt paramedicīnisko profesiju loku, kas atbrīvojamas no nodokļiem, un drīkst iekļaut tikai tās profesijas, kuru

pārstāvji ir kvalificēti sniegt medicīniskos pakalpojumus. Kā pareizi uzsver Komisija un Nīderlandes valdība, sabiedrības intereses attiecas vienīgi uz nodokļu atbrīvojumu medicīniskajā aprūpē, kuru veic kvalificēts personāls.

40. No vienlīdzīgas attieksmes principa izriet, ka pret dažādiem profesiju kategoriju pārstāvjiem nodokļu ziņā vajadzētu attiekties vienādi, ciktāl attiecībā uz atsevišķām darbībām viņiem ir līdzīga kvalifikācija. Nodokļu neitralitātes princips, kurš pēc būtības ir tikai vienlīdzīgas attieksmes principa precīzāka izpausme, turklāt aizliedz pret saimnieciskās darbības subjektu, kurš veic tādas pašas darbības, nodokļu jomā attiekties atšķirīgi¹⁸.

15 — Attiecībā uz Direktīvas mērķiem skat. šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Gemeente Emmen*, 25. punkts; attiecībā uz vispārējiem tiesību principiem skat. šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Kügler*, 55. un turpmākie punkti, un 11. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Dornier*, 69. punkts. Skat. arī Tiesas 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-283/95 *Fischer* (*Recueil*, I-3369. lpp., 27. punkts), kurā Tiesa ir konstatējusi, ka, lai arī Sestā direktīva dod dalībvalstīm rīcības brīvību noteikt nodokļu atbrīvojuma nosacījumus, tā nedod tiesības pārkāpt nodokļu neitralitātes principu.

16 — Šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kügler*, 28. punkts; 2003. gada 20. oktobra spriedums lietā C-307/01 *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolutions Services Ltd* (*Recueil*, I-13989. lpp., 52. punkts) un 11. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Dornier*, 42. punkts, kā arī 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kingscrest* un *Montecello*, 29. punkts.

17 — Šo secinājumu 16. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolutions Services Ltd*, 58. punkts, kurā ir norāde uz Tiesas 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 *Komisija/Frāncija* (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts) un šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Kügler*, 29. punkts, kas attiecas uz atbilstošu nodokļu atbrīvojumu slimnīcu pakalpojumiem Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā.

41. Šajā lietā iesniedzējtiesai ir jānoskaidro arī tas, vai Lēmuma par psihoterapeitu reģistrāciju nozīmē psihoterapeits, kuram ir tāda izglītība kā prasītājam, ir kvalificēts sniegt

18 — Šo secinājumu 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Kügler*, 30. punkts; 11. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Donier*, 44. punkts, kā arī Tiesas 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts) un 2005. gada 17. februāra spriedums apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linne-weber* un *Akritidis* (Krājums, I-1131. lpp., 24. punkts).

psihoterapeitiskos pakalpojumus tāpat kā psihiatrs un psihologs.

terapija principā tiek uzskatīta par neatkarīgu darbību, ko var izmantot arī savrup no citas terapijas.

42. Pretēji Nīderlandes valdības apgalvojumiem, nodokļu neitralitātes principa pārkāpums nav izslēdzams tikai tāpēc, ka pret visiem psihoterapeitiem ir bijusi vienlīdzīga attieksme. Proti, ir jāsalīdzina *psihoterapeitiskie pakalpojumi*, ko veic, pirmkārt, psihiatri un psihologi un, otrkārt, psihoterapeiti. Pārbaudot pakalpojumu līdzību, principā nav nozīmes pakalpojuma sniedzēja identitātei¹⁹. Tomēr pati dažādo medicīnisko pakalpojumu piedāvātāju atšķirīgā kvalifikācija var norādīt uz pakalpojumu kvalitāti un līdz ar to netieši ietekmēt to līdzības pārbaudi.

44. Līdz ar to uz prejudiciālo jautājumu lietā C-444/04 ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts dalībvalstīm piešķir diskrecionāro varu noteikt paramedicīniskās profesijas. Izmantojot diskrecionāro varu, dalībvalstīm ir jāievēro Sestās direktīvas mērķi un vispārējie tiesību principi, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes princips un nodokļu neitralitātes princips. Iesniedzējtiesas uzdevums ir noskaidrot, vai attiecīgā dalībvalsts, neatbrīvojot psihoterapeitu pakalpojumus no PVN tāpat kā atbilstošos psihiatru un psihologu pakalpojumus, ir pārsniegusi diskrecionārās varas robežas.

43. Pakalpojumu salīdzināšanā nav izšķirošas nozīmes tam, ka psihiatri un psihologi psihoterapiju var piedāvāt kopā ar citiem pakalpojumiem, piemēram, ārstēšanu ar zālēm, kas līdz ar to, iespējams, ļauj sasniegt sekmīgāku efektu. Pierādījums tam, ka psihoterapeita profesija pastāv, ir tas, ka psiho-

C — Par lietu C-443/04 (Solleveld)

45. Šajā tiesvedībā ir jānoskaidro, vai diskrecionārā vara, kura dalībvalstīm paramedicīnisko profesiju noteikšanā ir piešķirta Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta

19 — Šo secinājumu 18. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā Gregg, 20. punkts, un apvienotajās lietās Linneweber un Akritiādis, 25. punkts.

c) apakšpunktā, ietver arī tiesības noteikt profesijai raksturīgas darbības, kuras ir atbrīvojamas no nodokļiem.

pasākumu palīdzību, nevis liedzot attiecināt uz pakalpojumiem atbrīvojumu no PVN. Katrā atsevišķā gadījumā nebūtu jānoskaidro, vai aprūpi sniedz kvalificēta persona un vai PVN atbrīvojums līdz ar to ir sabiedrības interesēs. Ja nodokļu atbrīvojums būtu atkarīgs no tā, vai veicamās aprūpes apraksts atbilst konkrētai profesijai, tad būtu apdraudēta Direktīvas vienveidīga piemērošana.

1) Lietas dalībnieku argumenti

46. Pēc Sollefelda uzskatiem, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts attiecas uz visiem medicīniskās aprūpes pakalpojumiem. Dalībvalstis nedrīkst atsevišķas aprūpes formas izslēgt no nodokļu atbrīvojuma tikai tāpēc, ka aprūpi sniedz konkrētas paramedicīniskās profesijas pārstāvji. Turklāt nav pieļaujams traucējumu lauku diagnostiku nodokļu ziņā vērtēt atšķirīgi, atkarībā no tā, vai to veic diplomēts fizioterapeits vai ārsts.

48. Nīderlandes valdība norāda uz nepieciešamību atbrīvojuma nosacījumus interpretēt šauri. Regulējuma sociālajam mērķim atbilst tikai to medicīnisko pakalpojumu atbrīvojums no PVN, kurus sniedz attiecīgi kvalificētas personas. Nīderlandes tiesiskais regulējums ir objektīvs un vienkāršs. To, uz kuriem pakalpojumiem attiecas atbrīvojums, var noteikt, pamatojoties uz *BIG* likumu.

2) Vērtējums

47. Komisija uzskata šos pakalpojumus par atbrīvotiem no nodokļiem, jo tie ir medicīniskās aprūpes pakalpojumi, kurus sniedz atzītas paramedicīniskās profesijas pārstāvji saistībā ar savu profesionālo darbību. Ja fizioterapeitiem saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu attiecībā uz [šo] profesiju nebūtu tiesību veikt atbilstošus pakalpojumus, dalībvalstij vajadzētu tos nepieļaut ar profesiju tiesiskā regulējuma, proti, ar disciplināro

49. Medicīniskās aprūpes pakalpojumu atbrīvojuma mērķis — kā jau ir secināts — ir nesadārdzināt šos pakalpojumus²⁰. Lai atbrīvojums būtu pamatots, pakalpojumiem tomēr jāatbilst zināmiem kvalitātes standartiem, tāpēc regulējums ir vērst uz to, lai

20 — Skat. šo secinājumu 38. punktu.

pakalpojumi tiktu sniegti, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, un tātad, lai tos sniegtu kompetenta persona²¹.

50. Dalībvalstu kompetencē ir noteikt atbilstošas profesijas. Tomēr ir apšaubāms, vai diskrecionārā vara attiecas uz tādu darbību noteikšanu, kas ir atsevišķas profesijas darbība un līdz ar to ir atbrīvojama no nodokļiem.

51. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta redakcija nesniedz par to nekādu skaidrojumu. Tikai angļu valodas versijā šo tekstu var saprast tādējādi, ka dalībvalstis nosaka arī to, kuras darbības ir ietveramas katras paramedicīniskās profesijas aprakstā. Minētais teksts ir šāds: *“the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned”*. Šeit tomēr paliek neskaidrs, vai teikuma daļa *“as defined by the Member State”* attiecas tikai uz *“medical and paramedical professions”* vai arī uz visu frāzi *“the exercise of the medical and paramedical professions”*.

52. Frāzi “darbojoties [...] paramedicīniskās profesijās” Komisija izprot drīzāk faktiskā nozīmē, tas ir, ka attiecīgajam pakalpojumam jābūt sniegtam, veicot profesionālo darbību, nevis citu (papildu) darbību.

53. Pirmkārt, tomēr nav skaidrs, kā ir nosakāmi paramedicīniskās profesijas faktiskie darbības ietvari. Šajā ziņā varētu ņemt vērā dažādus kritērijus, piemēram, ka medicīniskā aprūpe tiek veikta prakses telpās. Bet kā tad ir jāvērtē mājas vizītes? Tieši apstākļi, ka attiecīgajai darbībai nav nekāda sakara ar profesiju, kurā [persona] darbojas, ir drošs kritērijs tam, ka pakalpojuma sniedzējs nedarbojas savā profesijā.

54. Otrkārt, Komisija nepiekrīt tam, ka atbilstoši Direktīvas mērķim medicīniskā aprūpe ir atbrīvojama no nodokļiem tikai tad, ja to sniedz attiecīgi kvalificētas personas²².

21 — Skat. šo secinājumu 37. punktu.

22 — Skat. šo secinājumu 39. punktu.

55. Direktīva atstāj dalībvalstu kompetencē noteikt medicīniskās un paramedicīniskās profesijas, kuru pārstāvji ir kvalificēti sniegt medicīniskos pakalpojumus. Šāda definīcija nebūtu izsmēloša, ja tā ietvertu tikai abstraktas prasības to personu kvalifikācijai, kuras vēlas darboties konkrētā medicīniskā profesijā, vienlaicīgi nenosakot, kādas darbības šī profesija ietver. Jo ne katra medicīnisko un paramedicīnisko profesiju kvalifikācija sagatavo [personu] visiem aprūpes veidiem. Tas ir pats par sevi saprotams, ka fizioterapeits, piemēram, nav apmācīts veikt ķirurģisku iejaukšanos. Tomēr, ja viņam tas būtu jādara, tad atbrīvot no PVN šādus pakalpojumus būtu pretrunā Direktīvas mērķim. Diskrecionārā vara, kāda ir dalībvalstīm medicīnisko un paramedicīnisko profesiju noteikšanā, tāpēc ietver arī tiesības noteikt darbības, kuras attiecas uz konkrētu profesiju, un līdz ar to arī PVN atbrīvojums ir attiecināms tikai uz šīm darbībām.

izdarītu secinājumus par atbrīvojumu no PVN.

57. Ir jāpiekrīt Komisijai, ka kvalitātes nodrošināšanu PVN tiesiskais regulējums parasti negarantē. Tāpēc arī Tiesas pastāvīgajā judikatūrā ir atzīts, ka nodokļu neitralitātes princips vispārīgi aizliedz nošķirt likumīgus un pretlikumīgus pakalpojumus²³.

58. Attiecībā uz minēto atbrīvojumu PVN tiesiskais regulējums atbilst mērķim, kas tieši vērsti uz sabiedrības interesēm. Šis mērķis prasa pakalpojumu atbrīvot no nodokļa tikai tad, ja to sniedz šim pakalpojumam vispārīgi kvalificēta persona.

59. Tomēr Komisiju uztrauc tas, ka, ja atbrīvojums būtu atkarīgs no izveidota profesijas apraksta, dalībvalstīs varētu rasties nozīmīgas atšķirības nodokļu atbrīvojuma piemērošanā medicīniskajā aprūpē.

56. Šajā sakarā Komisija ierosina attiecīgā tiesiskā regulējumā par profesijām noteikt aizliegumu sniegt tādu aprūpi, kas pārsniedz profesijas profesionālās robežas, tā vietā, lai

23 — Tiesas 1993. gada 2. augusta spriedums lietā C-111/92 *Lange* (*Recueil*, I-4677. lpp., 16. un 17. punkts); šo secinājumu 15. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Fischer*, 21. un 27. punkts, un turpmākie punkti; 1999. gada 29. jūnija spriedums lietā C-158/98 *Coffeeshop "Siberië"* (*Recueil*, I-3971. lpp., 14. un 21. punkts) un 2000. gada 29. jūnija spriedums lietā C-455/98 *Salumets* u.c. (*Recueil*, I-4993. lpp., 19. punkts).

60. Šajā sakarā vispirms jānorāda, ka Kopienas likumdevējs ir samierinājies ar zināmām atšķirībām valstu tiesību sistēmās, saglabādamas dalībvalstīm diskrecionāro varu noteikt medicīniskās un paramedicīniskās profesijas.

62. Iesniedzējtiesas uzdevums ir noskaidrot, vai Nīderlandes nodokļu administrācija, kvalificējot traucējumu lauku diagnostiku, konkrētajā gadījumā ir pietiekami ņēmusi vērā nodokļu neitralitātes principu.

61. Nodokļu neitralitātes princips cita starpā izslēdz iespēju, ka vienā dalībvalstī izveidotie profesijas apraksti var radīt patvarīgu un pārāk atšķirīgu nodokļa atbrīvojuma piemērošanu citā dalībvalstī²⁴. Saskaņā ar šo principu līdzīgus pakalpojumus nedrīkst izvērtēt atšķirīgi tāpēc, ka tos veic personas ar atšķirīgu profesionālo kvalifikāciju²⁵. Medicīniskajā aprūpē pakalpojuma sniedzēja personiskajai kvalifikācijai tomēr ir izšķiroša nozīme attiecībā uz paša pakalpojuma kvalitāti. Tādējādi parasti par līdzīgiem nevar atzīt pakalpojumus, kurus sniedz nekvalificētas personas un, attiecīgi, kvalificēts personāls.

63. Tomēr no tā izriet problēma, ka šāda veida aprūpe, iespējams, nav viennozīmīgi pieskaitāma medicīniskai vai paramedicīniskai profesijai, jo runa ir par jaunu un alternatīvu metodi. Turklāt visticamāk šī metode balstās uz starpdisciplīnu metodi, jo garīgie un fiziskie traucējumi, kurus tradicionālā veidā ārstē dažādu profesiju pārstāvji, — ja ir runa par kustību traucējumiem, zināmos apstākļos arī fizioterapeiti, — ir saistīti ar diagnozēm un aprūpi mutes un žokļa apvidū.

64. Ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta jēgu un mērķi nebūtu saderīgi, ja uz pakalpojumu, kas neapstrīdami ir atzīts par medicīnisko aprūpi, beigās tomēr attiecinātu PVN, jo darbība

24 — Šajā sakarā skat. šo secinājumu 37. un 42. punktu, un turpmākos punktus.

25 — Šajā sakarā skat. šo secinājumu 42. punktu un norādes 19. zemsvītras piezīmē.

neatbilst nevienam tradicionālam profesijas aprakstam²⁶.

izriet, ka Sollefeldam pacientus bieži nosūta ārsti, kuri paši šīs metodes acimredzot nevar (vai negrib) izmantot.

65. Lai nepieļautu šādu iznākumu, valsts tiesību normas, kas nosaka profesijas darbības jomu, nedrīkst interpretēt pārāk šauri. Tieši otrādi, būtu jānodrošina, ka tās ir pietiekami atklātas, lai aptvertu arī jaunas un starpdisciplīnu metodes. Turklāt parasti profesijām, kuru priekšnoteikums ir vispusīga izglītība, ir lielākas izredzes nekā profesijām, kurām vajadzīga zemāka kvalifikācija.

67. Nav skaidrs, vai traucējumu lauku diagnostikas pakalpojumi, ja tos sniegtu ārsts, saskaņā ar Nīderlandes tiesībām faktiski būtu atbrīvojami no nodokļiem. Sollefelds tā uzskata. Tiesas sēdē Nīderlandes valdība arī pēc kategoriska jautājuma nevēlējās par to izteikties. Ja iesniedzējtiesa nonāks pie pārliecības, ka ārsta darbībai šajā jomā ir piemērojams atbrīvojums no PVN, vajadzētu pārliecināties, vai attiecīgie fizioterapeita pakalpojumi ir atzīstami par līdzvērtīgiem, jo šīs profesijas pārstāvji šīm darbībām ir kvalificēti līdzīgi kā ārsti. Ja tā, nodokļu neitralitātes princips liek tos vērtēt vienādi.

66. Ievērojot šo domu, varētu pieņemt, ka darbībām saistībā ar traucējumu lauku diagnostiku katrā ziņā ir piemērojams atbrīvojums no PVN, ja tās veic ārsts vai zobārsts, jo šo profesiju pārstāvji ir vispusīgi medicīniski izglītoti. No otras puses, ir apšaubāms, vai šajā gadījumā ārsti vai, attiecīgi, zobārsti, ir faktiski labāk kvalificēti nekā fizioterapeiti. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu

68. Ja saskaņā ar spēkā esošajiem noteikumiem atzīta aprūpes forma neietilpst ne medicīniskās, ne paramedicīniskās profesijas darbības jomā, jāņem vērā arī tas, vai pakalpojuma sniedzējam jaunās metodes [izmantošanai] ir īpaša kvalifikācija, piemēram, viņš ir pabeidzis īpašus tālākizglītības kursus.

26 — Šis apstāklis tomēr varētu izvirzīt jautājumu, vai šādus pakalpojumus faktiski var uzskatīt par aprūpi.

69. Kopumā ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts atļauj dalībvalstīm noteikt, kuri medicīniskās aprūpes pakalpojumi ir uzskatāmi par konkrētas medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas darbībām un uz kuriem tāpēc attiecas atbrīvojums no PVN. Šīm definīci-

jām tomēr ir jābūt pietiekami plašām, lai arī par aprūpi atzītas alternatīvas un starpdisciplīnu metodes varētu iekļaut vienā vai vairākās profesiju grupās. Izmantojot šo iespēju, dalībvalstīm turklāt ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips.

V — Secinājumi

70. Tādējādi piedāvāju uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Lieta C-444/04

Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts dalībvalstīm piešķir diskrecionāro varu noteikt paramedicīniskās profesijas. Izmantojot diskrecionāro varu, dalībvalstīm ir jāievēro Sestās direktīvas mērķi un vispārējie tiesību principi, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes princips un nodokļu neitralitātes princips. Iesniedzēj-

tiesas uzdevums ir noskaidrot, vai attiecīgā dalībvalsts, neatbrīvojot psihoterapeitu pakalpojumus no PVN kā atbilstošus psihiatru un psihologu pakalpojumus, ir pārsniegusi diskrecionārās varas robežas.

Lieta C-443/04

Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu dalībvalstij ir iespēja noteikt, kuri medicīniskās aprūpes pakalpojumi ir uzskatāmi par konkrētas medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas darbībām un uz kuriem tāpēc attiecas atbrīvojums no PVN. Šīm definīcijām tomēr ir jābūt pietiekami plašām, lai arī par aprūpi atzītas alternatīvas un starpdisciplīnu metodes varētu iekļaut vienā vai vairākās profesiju grupās. Izmantojot šo iespēju, dalībvalstīm turklāt ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips.