

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 15. decembra 2005¹

I – Uvod

nostike področij motenj ni štel za oproščeno storitev, ker ne spada v dejavnosti, vključene v opredelitev poklica fizioterapevta.

1. Hoge Raad der Nederlanden je v teh povezanih postopkih zaprosilo Sodišče za razlago Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva)² – v zvezi z oprostitvijo storitev zdravstvene oskrbe, ki jih opravljajo osebe pri paramedicinski poklicni dejavnosti.

3. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, tožeča stranka v sporu o glavni stvari v zadevi C-444/04, je na podlagi upoštevnihi določb, s katerimi se ureja ta poklic, priznana kot psihoterapevka in tudi opravlja storitve, značilne za ta poklic. V nizozemskih določbah o oprostitvi DDV za medicinske storitve so bile storitve psihologov in psihiatrov sicer zajete, ne pa tudi storitve psihoterapevtov. Iz tega izhaja, da so bile po mnenju davčnega organa dejavnosti J. E. van den Hout-van Eijnsbergen obdavčljive.

2. V zadevi C-443/04 se presojuje nekatere druge zdravniške prakse, in sicer diagnostične in terapevtske, ki ne spadajo v tradicionalno medicino – tako imenovana diagnostika področij motenj. H. A. Solleveld, ki je opravljal te storitve, je nacionalno priznan fizioterapevt. Davčni organ pa diag-

4. Okoliščine v teh dveh primerih so Hoge Raad spodbudile k zaprositvi Sodišča za razlago ustreznega pogoja za oprostitve iz člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive. Predvsem je treba razjasniti, kje so meje polja proste presoje, ki ga imajo države članice pri

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — UL L 145, str. 1.

priznavanju poklicev kot paramedicinskih v smislu zadevne določbe in opredelitvi dejavnosti, ki se opravljajo na podlagi priznanega poklica.

c) zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;

[...]“

II – Pravni okvir

A – Šesta direktiva

B – Nacionalno pravo

5. Člen 13(A)(1) Šeste direktive določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

6. Člen 11(1)(g) zakona o prometnem davku iz leta 1968 (Wet op de omzetbelasting) (v različici, ki je veljala od 1. decembra 1997) določa, da so DDV oproščene: „storitve oseb, ki opravljajo poklicno dejavnost, za katero so pravila določena z zakonom o posameznih poklicnih dejavnostih zdravstvenega varstva [(Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg; Wet BIG)] ali na njegovi podlagi“.

7. V členu 3 Wet BIG je predvidena ustanovitev registra, v katerega se vpišejo pripadniki medicinskih poklicev, med drugimi fizioterapevti in psihoterapevti, če izpolnjujejo ustrezne zahteve.

[...]

8. Za zadevo C-444/04 se upošteva različica zakona o prometnem davku, ki je veljala pred letom 1997. Takrat so bile na podlagi člena 11(1)(g) DDV oproščene: „storitve, ki jih opravijo zdravniki, ki niso veterinarji, psihologi, logopedi, bolničarji in porodničarji; storitve, ki jih opravijo zdravniki paramedicinske poklicne dejavnosti, za katero so pravila določena na podlagi zakona o paramedicinskih poklicnih dejavnostih [Wet op de paramedische beroepen³]“. Psihoterapevti niso spadali na ta seznam, čeprav so bili v skladu z odlokom o registraciji psihoterapevtov (Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten)⁴ vpisani v zadevni register.

Na podlagi odstavka 2 istega člena te metode zajemajo zdravljenje z gibalnimi vajami, masaže in fizično stimulacijo (razen uporabe ionizirajočega sevanja).

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

A – Zadeva C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)

9. V členu 29 Wet BIG je glede podrobnejše opredelitve fizioterapevskega zdravljenja napotilo na odlok o zahtevah usposobljenosti in strokovnem področju fizioterapevtov (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten)⁵. Med naloge fizioterapevta spada v skladu s členom 5(1) tega odloka pregled bolnikov v zvezi z motnjami lokomotorne sistema in zdravljenje zadevnih motenj z uporabo fizioterapevtskih metod.

10. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen je samostojna psihoterapevtka in je kot taka vpisana v ustrezni register. V obdobju med letoma 1992 in 1995 ni odvedla DDV za psihoterapevtske storitve, ki jih je izvajala, saj je menila, da so oproščene DDV.

11. Vendar je davčni organ te storitve štel za obdavčljive in na J. E. van den Hout-van Eijnsbergen naslovil odločbo o odmeri DDV za zadevno obdobje v vrednosti 65.402 NLG. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen s pritožbo zoper to odločbo na prvi stopnji ni uspela, nato pa je vložila kasacijsko pritožbo na Hoge Raad. To je s sodbo z dne 15. oktobra

3 — Stb. 1963, str. 113.

4 — Staatscourant 1986, str. 149.

5 — Stb. 1997, str. 516.

2004 v skladu s členom 234 ES Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

ter elektrodermalnim in intraoralnim pregledom. Izhodišče je teorija, da ima zobovje pomembno vlogo pri boleznih v povezavi z vsemi deli telesa.

„Ali je treba člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da je psihoterapevtsko zdravljenje, ki ga izvaja oseba, ki izpolnjuje [...] zakonske zahteve za registracijo in je vpisana v register psihoterapevtov [...], oproščeno davka na dodano vrednost, tudi če ne gre za zdravstveno oskrbo – tistega, ki te storitve opravlja – pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica?“

13. Če so pri pregledu odkrita področja motenj, H. A. Solleveld bolnika zdravi sam ali ga napoti k zobozdravniku ali čeljustnemu kirurgu. Zdravljenje, ki ga H. A. Solleveld predpisuje svojim bolnikom, v glavnem zajema uporabo lahkih laserskih žarkov, odmerke homeopatskih izdelkov in ročno terapijo. Poleg dejavnosti v okviru diagnostike področij motenj je v upoštevni letih izvajal tudi „klasično“ dejavnost fizioterapevta.

B – Zadeva C-443/04 (*Solleveld*)

14. Bolnike k H. A. Solleveldu v približno 40 % primerov napotijo zdravniki ali zobozdravniki. Večina zdravstvenih zavarovalnic povrne stroške zdravljenja v okviru diagnostike področij motenj, vsaj kadar imajo bolniki sklenjeno dodatno zavarovanje, ki krije tudi druge zdravniške prakse, ki ne spadajo v tradicionalno medicino.

12. H. A. Solleveld je fizioterapevt in je kot tak vpisan v register v skladu z Wet BIG. Bolnike, ki prihajajo k njemu z zelo različnimi telesnimi in duševnimi težavami, pregleduje v zvezi z „aktivnostjo žariščnih točk in področij motenj“, pri tem pa pozornost posveča predvsem motnjam čeljusti in ust. Te motnje se ugotovijo z rentgenskimi slikami, merjenjem električnega toka v ustih

15. Kraljevo nizozemsko združenje za fizioterapijo (Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie) meni, da diagnostika področij motenj na podlagi opredelitve v odloku o zahtevah usposobljenosti in strokovnem področju fizioterapevtov

ne spada v dejavnosti fizioterapevta. Pristojni zdravstveni organ se je strinjal s to presojo.

IV – Pravna presoja

16. Ker H. A. Solleveld ni odvajal DDV, saj je svojo dejavnost štel za oproščeno davka, je davčni organ sprejel več odločb o odmeri DDV v skupni vrednosti skoraj 64.000 NLG za obdobje med letoma 1994 in 2000. Sodišče prve stopnje je potrdilo pravno stališče davčne uprave, da oprostitve na podlagi člena 11(1)(g) zakona o prometnem davku ni mogoče uporabiti.

A – *Uvodne ugotovitve*

18. V skladu s členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive so DDV oproščene storitve zdravstvene oskrbe pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica.

17. Hoge Raad, ki se je ukvarjalo s kasacijsko pritožbo zoper zadevno odločbo, je s sodbo z dne 15. oktobra 2004 v skladu s členom 234 ES Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da so davka na dodano vrednost oproščene storitve postavitve diagnoze, priporočila terapije in morebitnega zdravljenja – vse skupaj v okviru opisane diagnostike področij motenj [...] –, tudi če ne gre za zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti – s strani tistega, ki te diagnoze postavi –, kot jo opredeli posamezna država članica?“

19. Kot je Komisija na obravnavi upravičeno poudarila, v nobenem od zadevnih postopkov v glavni stvari ni sporno, da zadevni osebi ponujata zdravstveno oskrbo. O tem se ne dvomi niti v primeru H. A. Sollevelda, čeprav diagnostika področij motenj spada v druge zdravniške prakse, ki ne spadajo v tradicionalno medicino. Iz tega izhaja, da pojma zdravstvena oskrba, ki je nedvomno pojem prava Skupnosti, v obravnavanih zadevah ni treba razlagati. Dvomi glede razlage se nanašajo zgolj na del besedila „pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“.

20. Oprostitve, določene v členu 13 Šeste direktive, načeloma pomenijo avtonomne pojme prava Skupnosti in torej zahtevajo opredelitev Skupnosti.⁶

pojmi prava Skupnosti, ne veljajo pa, če se izjemoma napoluje na opredelitve držav članic.⁹ V besedilu člena 13(A)(1)(c) je jasno določeno, da države članice opredelijo medicinsko in paramedicinsko poklicno dejavnost, ki uživata oprostitev davka.¹⁰

21. Sodišče v ustaljeni sodni praksi zlasti poudarja, da čeprav države članice na podlagi uvodnega stavka člena 13(A)(1) Šeste direktive določijo pogoje za oprostitve zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, se ti pogoji ne morejo nanašati na opredelitev vsebine predvidenih oprostitev.⁷ Posebni pogoji, ki se nanašajo na status ali istovetnost gospodarskega subjekta, ki opravlja storitve, zajete v oprostitvi, so zahtevali opredelitev Skupnosti.⁸

22. Te ugotovitve Sodišča pa veljajo samo, če so v zadevni direktivi samostojno določeni

23. Tudi v teh primerih pa vpliv zadevne direktive na približevanje zakonodaje ni popolnoma izgubljen. Države članice morajo pri izvajanju pristojnosti, da se na podlagi zadevne direktive opredelijo posamezni po-

6 — Sodbe z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 22), z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 16) in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest in Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 22). V tem smislu tudi sodba z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 25).

7 — Sodba Kingscrest in Montecello (navedena v opombi 6, točka 24) ob sklicevanju na sodbo z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 50); glej tudi sodbo z dne 28. marca 1996 v zadevi Gemeente Emmen (C-468/93, Recueil, str. I-1721, točka 19).

8 — Sodba Kingscrest in Montecello (navedena v opombi 6, točka 22 in naslednja) ob sklicevanju na sodbo z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, str. I-2341, točka 18).

9 — Sodba Gemeente Emmen (navedena v opombi 7, točka 25); glej tudi moje sklepne predloge, predstavljene 8. septembra 2005, v zadevi Abbey National (C-169/04, ZOdl., str. I-4027, točka 36) v zvezi s členom 13(B)(d), točka 6, Šeste direktive (upravljanje posebnih investicijskih skladov, ki jih opredelijo države članice).

10 — Za vrsto poklicev v zdravstvu (npr. zdravnike, zobozdravnike, babice in medicinske sestre) so v direktivah določeni skupni pogoji glede poklicne usposobljenosti, da bi se zagotovilo njihovo vzajemno priznavanje (v zadnjem času glej zlasti Direktivo 2005/36/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 7. septembra 2005 o priznavanju poklicnih kvalifikacij, UL L 255, str. 22, ki nadomešča številne posebne direktive). Države članice so pri izvajanju diskrecijske pravice zavezane tem pogojem. Za psihoterapevte in fizioterapevte pa, kolikor je znano, še ne obstajajo nobene določbe sekundarnega prava. Poklic fizioterapevta le v nekaterih državah članicah šteje za poklic s programom usposabljanja s posebno strukturo (glej člen 11(c)(ii) v povezavi s Prilogo II, točka 1, k Direktivi 2005/36).

jmi, upoštevati cilje te direktive in splošna načela prava Skupnosti.¹¹

B – Zadeva C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*)

1. Trditve strank

24. Če država članica upošteva meje tega pooblastila za odločanje po prostem preudarku, si posameznik z neposrednim sklicem na zadevno direktivo ne more zagotoviti pravic v odnosu do države članice.¹² Iz tega izhaja, da je bistveno vprašanje v obeh postopkih v glavni stvari, ali so se upoštevale meje pooblastila za odločanje po prostem preudarku, ki se s členom 13(A)(1) (c) Šeste direktive podeljuje državam članicam v zvezi z opredelitvijo paramedicinske poklicne dejavnosti.

26. Komisija meni, da naj bi država članica opredelila paramedicinsko poklicno dejavnost s tem, ko zaradi varovanja javnega zdravja sprejme določbe, na podlagi katerih imajo ustrezni poklicni naziv le osebe s posebnimi kvalifikacijami. Taka opredelitev je za državo članico zavezujoča tudi za oprostitev DDV. Če bi bil vpis v nizozemski register psihoterapevtov pogoj za izključno pravico do uporabe ustreznega naziva, bi bile storitve J. E. van den Hout-van Eijnsbergen oproščene DDV.

25. Za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje v zadevi C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*) je v tem pogledu treba razjasniti, katere pogoje morajo države članice izpolnjevati pri določitvi skupin poklicev, deležnih oprostitve. V zadevi C-443/04 (*Solleveld*) se zastavlja vprašanje, ali smejo države članice pri opredelitvi poklicev določiti tudi dejavnosti, ki se edine priznajo kot storitve v okviru opravljanja poklica in so oproščene DDV.

27. Tožeča stranka sama šteje za diskriminatorno dejstvo, da psihologom in psihiatrom, ki so opravljali psihoterapevtske storitve, ni bilo treba plačati DDV, medtem ko naj bi bili psihoterapevti, ki so do leta 1997 opravili pedagoško izobraževanje, davčni zavezanci.

11 — V zvezi s cilji zadevne direktive glej sodbo *Gemeente Emmen* (navedena v opombi 7, točka 25); v zvezi s splošnimi pravnimi načeli glej sodbo *Kügler* (navedena v opombi 6, točka 55 in naslednje) in sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi *Dornier* (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 69). Glej o tem podrobneje spodaj (točka 37 in naslednje).

12 — Sodbi *Kügler* (navedena v opombi 6, točka 55) in *Dornier* (navedena v opombi 11, točka 69).

28. Nizozemska vlada po drugi strani navaja, da naj bi se v nacionalni ureditvi upoštevala

zahteva, da je treba pogoje za oprostitve iz člena 13(A)(1) Šeste direktive strogo razlagati ter navezati na objektivne in enostavno uporabljive pogoje. Šele ko bi psihoterapevtsko zdravljenje pridobilo večji družbeni pomen, bi bilo primerno zadevne storitve oprostiti DDV. Tudi načelo davčne nevtralnosti naj ne bi bilo kršeno, ker naj bi bili v tem pogledu vsi psihoterapevti enako obravnavani.

pogojev za oprostitve. Ta cilj bo država članica najboljše uresničila, če bo v nacionalnih določbah o DDV navedla tiste poklice, ki jih šteje za paramedicinske in katerih dejavnosti so zato oproščene DDV. Pri tem lahko predpisi o davku na dodano vrednost napotujejo tudi na pravo na področju poklicev, v katerem so zadevni poklici podrobneje določeni.

2. Presoja

a) Pooblastilo držav članic za odločanje po prostem preudarku pri opredelitvi paramedicinske poklicne dejavnosti

29. S členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive se državam članicam pri opredelitvi paramedicinske poklicne dejavnosti podeljuje pooblastilo za odločanje po prostem preudarku. V zvezi s tem lahko država članica tudi prosto izbira, s katerimi zakonodajnimi sredstvi bo uveljavljala to pooblastilo za odločanje po prostem preudarku.

30. Kot izhaja iz uvodnega stavka odstavka 1 navedenega člena, naj bi izvedbene določbe med drugim omogočale enostavno uporabo

31. Izrecne davčne ureditve pa ni mogoče zahtevati.¹³ Pri ugotavljanju, kateri poklici v zadevni državi članici spadajo v paramedicinsko poklicno dejavnost za namene oprostitve DDV, se smejo druge določbe uporabljati le, če ni na voljo ustrezne davčne ureditve.

32. Nasprotno želi Komisija – ne glede na nacionalno ureditev davka na dodano vrednost – upoštevati tudi druge določbe, s katerimi se urejajo poklici, ki zadevajo javno zdravje. Na podlagi take ureditve naj bi obravnava z vidika DDV sledila skoraj samodejno, ne da bi država članica uživala posebno pravico v zvezi z uvrstitvijo za namene davka na dodano vrednost.

¹³ — V zvezi s priznavanjem statusa ustanove v smislu člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive glej v opombi 11 navedeno sodbo Dornier, točka 67.

33. S tem mnenjem Komisije se ne strinjam. V členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive je predpostavljeno, da je država članica neki poklic opredelila *kot paramedicinski* poklic. Nizozemski zakonodajalec je poklic psihoterapevta sicer pravno uredil, ni pa ga uvrstil v paramedicinsko dejavnost. Naveden ni niti v zakonu o DDV niti v zakonu o paramedicinskih poklicnih dejavnostih, na katerega napotuje zakon o prometnem davku.

34. Samo dejstvo, da imajo poklicni naziv zaradi varovanja javnega zdravja le osebe z nekaterimi kvalifikacijami, ne pove ničesar o tem, ali se neki poklic šteje za paramedicinski poklic. Bilo bi v nasprotju z zahtevo po pravni jasnosti, poudarjeno v uvodnem stavku člena 13(A)(1) Šeste direktive, če bi se iz ureditve o registru psihoterapevtov sklepalo, da se zadevni poklic šteje za paramedicinski poklic za namene davka na dodano vrednost.

b) Omejitve pooblastila za odločanje po prostem preudarku

35. Pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ga imajo države članice pri opredelitvi paramedicinske poklicne dejavnosti v smislu zakonodaje o DDV, je omejeno. Omejitve zlasti zagotavljajo, da

država članica samovoljno ne razlikuje med paramedicinskimi poklici, ki so oproščeni DDV, in tistimi, ki so zavezani plačilu DDV.

36. V obravnavanem primeru je treba preučiti, ali je Nizozemska prekoračila meje tega pooblastila za odločanje po prostem preudarku, ker poklica psihoterapevta ni štela za paramedicinski poklic in ker dejavnosti v okviru izvajanja poklica ni oprostila DDV. Ta preučitev zahteva natančno analizo dejanskega in pravnega stanja na Nizozemskem pred letom 1997, zato je načeloma naloga predložitvenega sodišča.¹⁴ Sodišče lahko kljub temu poda smernice glede vidikov, ki jih je treba upoštevati.

37. Država članica mora pri izvajanju pooblastila za odločanje po prostem preudarku upoštevati cilje direktive in splošna pravna

14 — Glej sodbi Kügler (navedena v opombi 6, točka 56) in Dornier (navedena v opombi 11, točka 69). V sodbi Dornier je Sodišče celo samo ugotovilo, da je zadevna država članica prekoračila pooblastilo za odločanje po prostem preudarku na podlagi člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive glede priznavanja ustanove, primerljive z državnimi bolnišnicami (točka 70 sodbe).

načela, zlasti načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti.¹⁵

38. V skladu s sodno prakso Sodišča je treba oprostitve iz člena 13 Šeste direktive načeloma razlagati ozko, ker so izjema od splošnega načela, v skladu s katerim se davčnemu zavezancu obračuna DDV na vsako storitev, ki jo opravi za plačilo.¹⁶ V primeru storitev zdravstvene oskrbe pa je treba upoštevati tudi socialni cilj oprostitve. Te storitve morajo biti dostopne vsem in se ne smejo podražiti zaradi davka na dodano vrednost.¹⁷

39. Nacionalni zakonodajalec torej ne sme preveč razširiti kroga paramedicinskih poklicev, ki so oproščeni davka, vključiti pa sme le tiste skupine poklicev, katerih pripadniki

so usposobljeni za opravljanje zdravstvenih storitev. Kot Komisija in nizozemska vlada upravičeno poudarjata, se splošni interes nanaša izključno na oprostitve tistih storitev zdravstvene oskrbe, ki jih opravlja usposobljeno osebje.

40. Iz načela enakega obravnavanja izhaja, da je pripadnike različnih poklicnih skupin treba enako obravnavati z davčnega vidika, če so glede upoštevanih dejavnosti enako usposobljeni. Poleg tega načelo davčne nevtralnosti, ki je v končni fazi le podrobnejši izraz splošnega načela enakega obravnavanja, prepoveduje, da bi bili gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, pri obdavčitvi obravnavani različno.¹⁸

15 — V zvezi s cilji Direktive glej sodbo *Gemeente Emmen* (navedena v opombi 7, točka 25); v zvezi s splošnimi pravnimi načeli glej sodbi *Kügler* (navedena v opombi 6, točka 55 in naslednja) in *Dornier* (navedena v opombi 11, točka 69). Glej tudi sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi *Fischer* (C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 27), v kateri je Sodišče ugotovilo, da čeprav se s Šesto direktivo državam članicam daje polje proste presoje pri določanju pogojev za oprostitve, jih to ne pooblašča za kršitve načela davčne nevtralnosti.

16 — Sodbe *Kügler* (navedena v opombi 6, točka 28), z dne 20. oktobra 2003 v zadevi *d'Ambrumenil in Dispute Resolutions Services Ltd* (C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 52), sodbi *Dornier* (navedena v opombi 11, Recueil, str. I-12911, točka 42) ter *Kingscrest in Montecello* (navedena v opombi 6, točka 29).

17 — Sodba *d'Ambrumenil* (navedena v opombi 16, točka 58) ob sklicevanju na sodbo z dne 11. januarja 2001 v zadevi *Komisija proti Franciji* (C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 23) in sodbo *Kügler* (navedena v opombi 6, točka 29), saj se obe nanašata na ustrezno oprostitve storitev bolnišnične zdravstvene oskrbe iz člena 13(A)(1)(b) Šeste direktive.

41. Predložitveno sodišče mora torej v obravnavanem primeru preučiti, ali je psihoterapevt v smislu odloka o registraciji psihoterapevtov, ki ima tako izobrazbo kot tožeča stranka, enako usposobljen za oprav-

18 — Sodbi *Kügler* (navedena v opombi 6, točka 30) in *Dornier* (navedena v opombi 11, točka 44) ter sodbi z dne 7. septembra 1999 v zadevi *Gregg* (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20) ter z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah *Linneweber in Akritidis* (C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točka 24).

ljanje psihoterapevtskih storitev kot psihiater oziroma psiholog.

psihoterapevtske storitve načeloma treba razumeti kot samostojne storitve, ki se lahko uporabljajo tudi ločeno od drugih terapij.

42. V nasprotju z navedbami nizozemske vlade pa kršitev načela davčne nevtralnosti še ni izključena z enako obravnavo vseh psihoterapevtov. Primerjati je namreč treba *psihoterapevtske storitve*, ki jih po eni strani opravljajo psihiatri in psihologi, po drugi strani pa psihoterapevti. Pri tem je za presojo, ali so storitve podobne, identiteta osebe, ki storitve opravlja, načeloma nepomembna.¹⁹ Vendar pa je na podlagi različne usposobljenosti številnih ponudnikov medicinskih storitev mogoče sklepati na kakovost samih storitev in s tem posredno vplivati na presojo glede podobnosti.

44. Zato je treba na vprašanje za predhodno odločanje v zadevi C-444/04 odgovoriti, da se s členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive državam članicam podeljuje pooblastilo za odločanje po prostem preudarku pri opredelitvi paramedicinske poklicne dejavnosti. Države članice morajo pri izvajanju pooblastila za odločanje po prostem preudarku upoštevati cilje Šeste direktive in splošna pravna načela, zlasti načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti. Naloga predložitvenega sodišča je preučiti, ali je zadevna država članica prekoračila pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, s tem da storitev psihoterapevtov ni oprostila DDV, oprostila pa je ustrezajoče storitve psihiatrov in psihologov.

C – Zadeva C-443/04 (Solleveld)

43. V zvezi s primerljivostjo storitev ni bistvenega pomena, da lahko psihiatri in psihologi psihoterapevtske storitve ponujajo v povezavi z drugimi storitvami, kot je zdravljenje z zdravili, in da tako verjetno dosežejo posebne sinergije. Dejstvo, da poklic psihoterapevta obstaja, dokazuje, da je

45. V tem postopku je treba razjasniti, ali pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki se državam članicam pri opredelitvi paramedicinske poklicne dejavnosti podeljuje s členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive, vključuje tudi pristojnost za določitev

¹⁹ — Sodbi Gregg (navedena v opombi 18, točka 20) ter Linneweber in Akritidis (navedena v opombi 18, točka 25).

dejavnosti, značilnih za posamezni poklic, ki so oproščene davka.

ključitvijo storitev iz oprostitve DDV. Vendar ni treba v vsakem posameznem primeru preizkusiti, ali storitve zdravstvene oskrbe opravlja usposobljena oseba in ali je oprostitve DDV zato v splošnem interesu. Enotna uporaba zadevne direktive bi bila ogrožena, če je oprostitve odvisna od opisa storitev zdravstvene oskrbe, ki spadajo k opredelitvi določenega poklica.

1. Trditve strank

46. Po mnenju H. A. Sollevelda člen 13(A) (1)(c) Šeste direktive velja za vse storitve zdravstvene oskrbe. Države članice ne smejo iz oprostitve izključiti posameznih oblik storitev zdravstvene oskrbe, če jih opravljajo pripadniki določene kategorije paramedicinskih poklicev. Poleg tega ni dovoljeno storitev diagnostike področij motenj z davčnega vidika obravnavati različno glede na to, ali jih opravlja diplomirani fizioterapevt ali zdravnik.

48. Nizozemska vlada se sklicuje na zahtevo, da je treba pogoje za oprostitve strogo razlagati. To naj bi bilo v skladu s socialnim ciljem ureditve, da se DDV oprostijo samo tiste medicinske storitve, ki jih opravljajo za to usposobljene osebe. Nizozemska ureditev naj bi bila objektivna in preprosta. Na podlagi Wet BIG je mogoče ugotoviti, katere storitve naj bi bile oproščene.

2. Presoja

47. Komisija meni, da so zadevne storitve oproščene davka, saj so to storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravlja pripadnik priznanega paramedicinskega poklica v okviru svoje poklicne dejavnosti. Če fizioterapevti na podlagi nacionalnega prava na področju poklicev niso pristojni za izvajanje zadevnega zdravljenja, jim mora država članica to preprečiti z zakonodajnimi oziroma disciplinskimi ukrepi, ne pa z iz-

49. Kot je že bilo navedeno, je cilj oprostitve storitev zdravstvene oskrbe, da se te storitve ne podražijo.²⁰ Te storitve pa morajo izpolnjevati posebne standarde kakovosti, da je

²⁰ — Glej točko 38 zgoraj.

oprostitev upravičena; v ureditvi je zato predvideno, da se storitve opravljajo na podlagi medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti in da jih opravlja usposobljena oseba.²¹

50. Državam članicam je prepuščena opredelitev zadevnih poklicev. Vsekakor je vprašljivo, ali se to pooblastilo za odločanje po prostem preudarku nanaša tudi na določitev dejavnosti, za katere velja, da se opravljajo v okviru določenega poklica in so zato oproščene davka.

51. V tem pogledu besedilo člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive ne daje pojasnil. Le v angleški različici bi bilo že iz besedila mogoče razbrati, da države članice tudi določijo, katere dejavnosti spadajo k opredelitvi zadevnega poklica paramedicinske poklicne dejavnosti. Ta različica se glasi: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned*. Tu pa ostaja odprto vprašanje, ali se del povedi *as defined by the Member State* nanaša samo na *medical and paramedical professions* ali na celotno besedno zvezo *the exercise of the medical and paramedical professions*.

52. Komisija razume besedno zvezo „pri opravljanju [...] paramedicinske poklicne dejavnosti“ bolj v praktičnem smislu, to pomeni, da mora biti ustrezna storitev opravljena v okviru poklicne dejavnosti in ne v okviru dodatne (stranske) zaposlitve.

53. Pri tem po eni strani ostaja nejasno, kako je treba določiti dejanski okvir glede opravljanja paramedicinske poklicne dejavnosti v tem smislu. Pri tem je mogoče upoštevati različne indice, na primer to, da se zdravstvena oskrba izvaja v zasebnih ordinacijah. Toda kako se potem presojuje obiski na domu? Prav okoliščina, da dana dejavnost v ničemer ni povezana s poklicem, ki mu izvajalec pripada, je zanesljiv indic za to, da je izvajalec, ki opravi storitev, prekoračil okvir svojega poklica.

54. Po drugi strani pa Komisija ne upošteva cilja zadevne direktive, da se storitve zdravstvene oskrbe oprostito davka le, če jih opravljajo za to usposobljene osebe.²²

21 — Glej točko 37 zgoraj.

22 — Glej točko 39 zgoraj.

55. Direktiva prepušča državam članicam, da same opredelijo tiste medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, katerih pripadniki so usposobljeni za opravljanje medicinskih storitev. Pri tem bi bila ta opredelitev nepopolna, če bi enostavno določila abstraktne zahteve glede usposobljenosti tistih, ki želijo opravljati določen medicinski poklic, ne da bi hkrati določila, katere dejavnosti ta poklic zajema. Vsaka medicinska oziroma paramedicinska poklicna kvalifikacija namreč ne zagotavlja ustrezne priprave za vsako vrsto storitev zdravstvene oskrbe. Očitno je na primer, da fizioterapevt ni usposobljen za izvajanje kirurških posegov. Če bi jih vseeno opravljal, bi bilo v nasprotju s ciljem direktive, če bi bile take storitve oproščene DDV. Pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ga imajo države članice pri opredelitvi medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, zato vključuje tudi pristojnost za določitev dejavnosti, za katere dani poklic usposobi posameznika, in s tem tudi za omejitev oprostitve DDV na te dejavnosti.

56. Komisija v zvezi s tem predlaga, naj se opravljanje storitev zdravstvene oskrbe zunaj tehničnih meja poklica prepove z ustreznimi pravili, s katerimi se ureja ta poklic, namesto da bi se na tej podlagi oblikovalo merilo za oprostitve DDV.

57. Komisiji je treba pritrditi, da se kakovost običajno ne zagotavlja z zakonodajo o DDV. Temu primerno tudi Sodišče v ustaljeni sodni praksi ugotavlja, da načelo davčne nevtralnosti prepoveduje splošno razlikovanje med zakonitimi in nezakonitimi storitvami.²³

58. Pri obravnavani oprostitvi pa prav sama zakonodaja o DDV zasleduje cilj, usmerjen v javni interes. S tem ciljem se zahteva, naj se storitev oprosti davka le, če jo opravlja oseba, ki je na splošno usposobljena za to storitev.

59. Vendar pa se Komisija boji, da bi se med posameznimi državami članicami lahko pojavile znatne razlike pri uporabi oprostitve za storitve zdravstvene oskrbe, če bi bila oprostitve odvisna od vsakokratne opredelitve zadevnega poklica.

²³ — Sodba z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C-111/92, Recueil, str. I-4677, točki 16 in 17), sodba Fischer (navedena v opombi 15, točka 21 ter točka 27 in naslednja) ter sodbi z dne 29. junija 1999 v zadevi Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, Recueil, str. I-3971, točki 14 in 21) in z dne 29. junija 2000 v zadevi Salumets (C-455/98, Recueil, str. I-4993, točka 19).

60. V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da se je zakonodajalec Skupnosti sprijaznil z nekaterimi razlikami med nacionalnimi pravnimi redi, s tem ko državam članicam daje pooblastilo za odločanje po prosti presoji pri opredelitvi medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti.

62. Naloga predložitvenega sodišča je preučiti, ali je nizozemski davčni organ v obravnavanem primeru dovolj upošteval načelo davčne nevtralnosti pri uvrstitvi diagnostike področij motenj.

61. Poleg tega se z načelom davčne nevtralnosti izključuje možnost, da bi opredelitev poklicev v državi članici povzročila arbitrarno in glede na druge države članice preveč odstopajočo uporabo oprostitve.²⁴ V skladu s tem načelom podobnih storitev ni dovoljeno obravnavati drugače zgolj zato, ker jih opravljajo osebe z različno poklicno usposobljenostjo.²⁵ Pri storitvah zdravstvene oskrbe pa osebne kvalifikacije izvajalca, ki opravi storitev, odločilno vplivajo na kakovost same storitve. Posledično praviloma ni mogoče reči, da so storitve, ki jih opravljajo osebe, ki za to niso usposobljene, podobne storitvam, ki jih opravlja ustrezno usposobljeno osebe.

63. Pri tem pa se pojavi težava, da te oblike storitev zdravstvene oskrbe verjetno ni mogoče jasno pripisati nobeni medicinski ali paramedicinski poklicni dejavnosti, saj je to nova in alternativna metoda. Poleg tega se zdi, da ta metoda temelji na interdisciplinarnem pristopu, saj za duševne in telesne motnje, ki jih običajno zdravijo pripadniki različnih skupin poklicev, na primer fizioterapevti, če so to motnje lokomotornega sistema, uporablja diagnoze ter zdravljenje ust in čeljusti.

64. Bil bi nezdržljivo s smislom in namenom člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive, če bi bila storitev, ki se nesporno šteje za storitev zdravstvene oskrbe, nazadnje vendarle predmet davka na dodano vrednost, ker ne bi

24 — V zvezi s tem glej točko 37 ter točko 42 in naslednje zgoraj.

25 — V zvezi s tem glej točko 42 zgoraj in dokazila v opombi 19.

spadala v nobeno tradicionalno opredelitev poklica.²⁶

napotijo prav zdravniki, ki te metode sami očitno ne morejo (ali nočejo) uporabiti.

65. Da se to ne bi zgodilo, se nacionalne določbe, v katerih so določena področja dejavnosti nekega poklica, ne smejo razlagati preveč strogo. Treba je celo zagotoviti, da so dovolj prožne za vključitev novih in interdisciplinarnih metod. Poklici, za katere je predvideno izčrpno usposabljanje, pri tem praviloma omogočajo večjo prožnost kot poklici, za katere se zahtevajo nižje kvalifikacije.

67. Ni jasno, ali bi bile storitve diagnostike področij motenj v skladu z nizozemskim pravom dejansko oproščene davka, če bi jih opravljal zdravnik. H. A. Solleveld meni, da bi bile. Nizozemska vlada se glede tega tudi na izrecno vprašanje na obravnavi ni želela izreči. Če bi bilo predložitevno sodišče prepričano, da je medicinska dejavnost na tem področju oproščena DDV, bi morale preučiti, ali se ustrezne storitve fizioterapevta štejejo za podobne, ker so pripadniki tega poklica enako usposobljeni za te dejavnosti kot zdravniki. Če bi to veljalo, bi bilo treba te storitve na podlagi načela davčne nevtralnosti enako obravnavati.

66. Če izhajamo iz te teze, bi lahko domnevali, da so dejavnosti v zvezi z diagnostiko področij motenj vsekakor oproščene DDV, če jih izvaja zdravnik ali zobozdravnik, saj so bili pripadniki teh skupin poklicev deležni izčrpnega medicinskega usposabljanja. Po drugi strani pa je vprašljivo, ali so zdravniki ali zobozdravniki v tem pogledu dejansko boljše usposobljeni kot fizioterapevti. Iz predloga za predhodno odločanje namreč izhaja, da bolnike k H. A. Solleveldu pogosto

68. Če neka priznana oblika storitev zdravstvene oskrbe v skladu z veljavnimi pravili ne spada niti na področje medicinske niti paramedicinske poklicne dejavnosti, je treba upoštevati tudi to, ali je oseba, ki opravlja storitve, pridobila posebne kvalifikacije v zvezi z novo metodo, na primer na podlagi posebnega poklicnega usposabljanja za ta namen.

26 — Ta okoliščina bi vsekakor lahko odprla vprašanje, ali je take storitve dejansko mogoče šteti za storitve zdravstvene oskrbe.

69. Če povzamem, treba je ugotoviti, da se s členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive državam članicam dopušča, da same opredelijo, katere storitve zdravstvene oskrbe spadajo v dano medicinsko ali paramedicinsko poklicno dejavnost in so kot take zato oproščene DDV. Ustrezne opredelitve pa morajo biti

dovolj prožne, da se tudi alternativne in interdisciplinarne metode, ki so priznane kot storitve zdravstvene oskrbe, lahko uvrstijo v okvir ene ali več skupin poklicev. Države članice morajo pri izvajanju te pristojnosti upoštevati tudi načelo davčne nevtralnosti.

V – Predlog

70. Na predloženi vprašanji Hoge Raad predlagam ta odgovora:

Zadeva C-444/04

Državam članicam se s členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive pri opredelitvi paramedicinske poklicne dejavnosti podeljuje pooblastilo za odločanje po prostem preudarku. Države članice morajo pri izvajanju pooblastila za odločanje po prostem preudarku upoštevati cilje Šeste direktive in splošna pravna načela, zlasti načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti. Naloga predložitvenega sodišča je preučiti, ali je zadevna država članica prekoračila pooblastilo za odločanje po

prostem preudarku, s tem da storitev psihoterapevtov ni oprostila DDV, oprostila pa je ustrezne storitve psihiatrov in psihologov.

Zadeva C-443/04

Država članica je na podlagi člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive pooblaščen za opredelitev, katere storitve zdravstvene oskrbe spadajo v dano medicinsko ali paramedicinsko poklicno dejavnost in so kot take zato oproščene DDV. Ustrezne opredelitve pa morajo biti dovolj prožne, da se lahko tudi alternativne in interdisciplinarne metode, ki so priznane kot storitve zdravstvene oskrbe, uvrstijo v okvir ene ali več skupin poklicev. Države članice morajo pri izvajanju te pristojnosti upoštevati tudi načelo davčne nevtralnosti.