

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

H. A. Solleveld

un

J. E. van den Hout/van Eijnsbergen

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts – Atbrīvojumi no nodokļa – Medicīniskās aprūpes sniegšana, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās – Terapeitiska aprūpe, ko veic fizioterapeits un psihoterapeits – Paramedicīnisko profesiju definīcija, ko nosaka attiecīgā dalībvalsts – Diskrecionārā vara – Robežas

Ģenerālvokātes Julianas Kokotes [*Juliane Kokott*] secinājumi, sniegti 2005. gada 15. decembrī

Tiesas (trešā palāta) 2006. gada 27. aprīļa spriedums

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestajā direktīvā paredzētā atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts)

13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tas piešķir dalībvalstīm diskrecionāro varu noteikt paramedicīniskās profesijas un medicīniskās aprūpes pakalpojumus, kas saistīti ar šādu profesiju saistību ar šādu normu paredzēto atbrīvojumu. Tomēr dalībvalstīm, izmantojot šo diskrecionāro varu, ir jāievēro minētās normas mērķis – nodrošināt, ka atbrīvojumu piemēro tikai pakalpojumiem, kurus veic personas, kam ir vajadzīgā profesionālā kvalifikācija, – kā arī nodokļu neitralitātes princips.

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

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

j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

(sal. ar 51. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2006. gada 27. apr?l? (*)

Sest? PVN direkt?va – 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts – Atbr?vojumi no nodok?a – Medic?nisk?s apr?pes sniegšana, darbojoties medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesij?s – Terapeitiska apr?pe, ko veic fizioterapeits un psihoterapeits – Paramedic?nisko profesiju defin?cija, ko nosaka attiec?g? dal?bvalsts – Diskrecion?r? vara – Robežas

Apvienot?s lietas C?443/04 un C?444/04

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumiem, kas pie?emti 2004. gada 15. oktobr? un kas Ties? re?istr?ti taj? paš? dien?, tiesved?b?s

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

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

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [A. Rosas], tiesneši J. Malenovskis [J. Malenovský], S. fon B?rs [S. von Bahr], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthel] un A. O'K?fs [A. Ó Caoimh] (referents),

?ener?ladvok?te J. Kokote [J. Kokott],

sekret?rs H. fon Holšteins [H. von Holstein], sekret?ra pal?gs,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2005. gada 20. oktobr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- H. A. Sollefelda [H. A. Solleveld] v?rd? – A. B. Shonbeks [A. B. Schoonbeek], *advocaat*,
- J. E. van den Hautas-van Einsberhenas [J. E. van den Hout-van Eijnsbergen] v?rd? – F. D. Kauvenhofens [F. D. Kouwenhoven], *belastingadviseur*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster] un D. J. M. de Hr?fe [D. J. M. de Grave], p?rst?vji,

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

noklausījies enerģiskā advokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 15. decembrī,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

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

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

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

[..]

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

[..].”

Valsts tiesiskais regulējums

Tiesiskais regulējums PVN jomā

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

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

5 Kopš 1997. gada 1. decembra 1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g)

apakšpunkts paredz, ka no PVN ir atbrīvoti:

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

Tiesiskais regulējums veselības aprūpes jomā

6 Līdz brīdim, kad 1997. gadā tika atcelts 1963. gada 21. marta Likums par paramedicniskajām profesijām (*Wet op de paramedische beroepen*, Stb. 1963, Nr. 113, turpmāk tekstā – “1963. gada Likums par paramedicniskajām profesijām”), tē 1. panta 2. punkts bija paredzēts:

“Šis likums nav piemērojams aprūpei, ko sniedz slimnieku kopāji, un turklāt tas ir piemērojams tikai paramedicniskajām profesijām, kuras, pamatojoties uz 2. pantu, reglamentē vispārpiemērojami administratīvi akti.”

7 No nolūmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu lietā C-444/04 izriet, ka laikā, kad bija spēkā Likums par paramedicniskajām profesijām, nosacījumi, kas bija jāizpilda reģistrācijai psihoterapeitu reģistrācijā, bija uzskaitēti Lūmumā par psihoterapeitu reģistrāciju (*Besluit inzake registratie van psychotherapeuten*, Stcrt. 1986, Nr. 149, turpmāk tekstā – “1986. gada lēmums”). Ir zināms, ka šis lēmums nebija vispārpiemērojams administratīvā akta Likuma par paramedicniskajām profesijām nozīmē.

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

“Izveido reģistrus, kuros personas, kas atbilst nosacījumiem, kuri šajā nolūkā paredzēti šajā likumā vai atbilstoši tam, un kas līdz reģistrācijai, attiecīgi ieraksta ar šādu statusu: ‘rstis, zobārstis, aptiekārs, veselības aprūpes psihologs, psihoterapeits, fizioterapeits, akušieris, slimnieku kopājs.”

9 Tiesību akti, kas attiecas uz specifiskām darbībām, ko veic fizioterapeiti BIG likuma nozīmē, ir noteikti un uzskaitēti attiecīgi minētā likuma 29. pantā un 1997. gada 13. oktobra Lūmuma par fizioterapeitu izglītības noteikumiem un to specifisko darbības jomu (*Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut*, Stb. 1997, Nr. 516, turpmāk tekstā – “1997. gada lēmums”) 5. pantā. Saskaņā ar šo lēmuma 5. panta 1. punktu šīs darbības jāpaši ietver pacienta apskati, lai noteiktu, vai viņam ir kustību traucējumi vai šādu traucējumu risks, un to ārstēšanu ar fizioterapeitiskām metodēm. Atbilstoši tādā pašā panta 2. punktā šīs metodes ietver kustību terapiju, terapiju, veicot masāžas un fizisku stimulāciju, izņemot rentģena izmantošanu.

Pamata prasības un prejudiciālie jautājumi

Lietā C-443/04

10 Sollefelds ir fizioterapeits, kas ar šādu statusu ir ierakstīts reģistrācijā, kas paredzēta ar BIG likumu. Līdz šīs darbības, ko veic “klasisks” fizioterapeits, Sollefelds veic arī tādā saucamā “traucējumu lauku diagnostiku”, kurai viņš ir ieguvis īpašu papildu izglītību Vācijā. No nolūmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka, veicot šo darbību, sevišķa uzmanība tiek veltīta žokļa un mutes disfunkcijai, kas tiek konstatēta rentģenuzņemumos, mutes un žoda mērījumos ar elektrisko strāvu, kā arī mutes iekšējā izmeklēšanā. Šo darbību pamato teorija, ka, veicot žokļa, zobu un mutes dobuma padziļinātu izmeklēšanu, var konstatēt spēju un slimību cēloņus

un noteikt, ar ko s?kt ?rst?šanu, kuras m?r?is ir izdzied?t pacientu vai uzlabot vi?a visp?r?jo vesel?bas st?vokli.

11 Sollefelda darb?ba šaj? nozar? izpaužas, pirmk?rt, uzst?dot diagnozi, lai noteiktu, vai s?pes, par ko s?dzas pacients, ir saist?tas ar “trauc?jumu laukiem” saist?b? ar žok?a kaulu vai zobiem. Ja tas t? ir, Sollefelds izstr?d? ?rst?šanas pl?nu. Tas galvenok?rt ietver vieglu l?zera staru izmantošanu, ?rst?šanu ar homeop?tisk?m z?l?m un manu?lo terapiju. Pirms s?kt apr?pi, Sollefelds var nos?t?t pacientu ar? pie zob?rsta vai žok?u ?irurga.

12 T? k? Sollefelds nebija samaks?jis PVN par pakalpojumiem, kas attiecas uz trauc?jumu lauku diagnostiku, vi?am tika nos?t?ti pazi?ojumi par nodok?u maks?jumu apm?ru par laika posmu no 1994. gada 1. janv?ra l?dz 2000. gada 31. decembrim. S?dz?bas, ko vi?š iesniedza par šiem pazi?ojumiem, inspektors noraid?ja. L?mumi noraid?t s?dz?bas ?paši ir pamatoti ar *Inspecteur voor de Gezondheidszorg* (vesel?bas apr?pes inspektora) atzinumu, saska?? ar kuru trauc?jumu lauku diagnostika neietilpst ?pašaj? fizioterapeita darb?bas jom? BIG likuma 29. panta un 1997. gada l?muma 5. panta noz?m?.

13 2002. gada 18. novembra spriedum? *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apel?cijas tiesa) noraid?ja Sollefelda pras?bu atcelt l?mumus noraid?t vi?a s?dz?bas, b?t?b? pamatojoties uz to, ka nevar uzskat?t, ka attiec?go medic?nisko apr?pi vi?š ir sniedzis k? fizioterapeits.

14 Sollefelds iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) kas?cijas s?dz?bu par min?to spriedumu. Nol?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu nor?d?jusi, ka attiec?go medic?nisko apr?pi Sollefelds nesniedz, veicot profesion?lo darb?bu BIG likuma noz?m?, min?t? tiesa v?las noskaidrot, vai šai apr?pei tom?r nav j?piem?ro atbr?vojums no PVN, jo, pirmk?rt, t?s m?r?is no subjekt?v? viedok?a ir uzlabot pacienta medic?nisko apr?pi un, otrk?rt, no faktiem, ko konstat?jusi *Gerechtshof te Amsterdam*, izriet, ka 40 % gad?jumu pacientus Sollefeldam nos?t?ja ?rst? vai zob?rst? un ka vairums apdrošin?šanas sabiedr?bu sedz ar apr?pi saist?t?s izmaksas, vismaz tad, ja pacienti ir veikuši papildu apdrošin?šanu pret riskiem, kas attiecas uz ?rst?šanas metod?m, kuras neietilpst tradicion?laj? medic?n?.

15 Šajos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:

“Vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d? veid?, ka no PVN ir atbr?votas darb?bas, kas ietver diagnozes uzst?d?šanu, terapeitisk? atzinuma sniegšanu un, iesp?jams, ?rst?šanu – visas š?s darb?bas veicot saist?b? ar [trauc?jumu lauku] diagnostiku [...] –, pat ja persona, t?s veicot, ner?kojas k? t?das medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesijas [p?rst?vis], ko noteikusi attiec?g? dal?bvalsts?”

Lieta C?444/04

16 Van den Hauta-van Einsberhena patst?v?gi str?d? par psihoterapeiti; šai darb?bai vi?a ir sa??musi pedagoga diplomu. T? k? *Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid* (galvenais gar?g?s vesel?bas medic?nas inspektors) konstat?ja, ka vi?a atbilst nosac?jumiem, kas paredz?ti 1986. gada l?mum?, vi?a k? psihoterapeite 1988. gad? tika ierakst?ta šaj? l?mum? noteiktaj? re?istr?.

17 T? k? van den Hauta-van Einsberhena nebija samaks?jusi PVN par pakalpojumiem, kas saist?ti ar š?m darb?b?m, vi?ai tika nos?t?ti pazi?ojumi par nodok?u maks?jumu apm?ru par laika posmu no 1992. gada 1. janv?ra l?dz 1995. gada 31. decembrim. S?dz?bu, ko vi?a iesniedza par šiem pazi?ojumiem, inspektors noraid?ja.

18 2003. gada 20. marta spriedums *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hogas Apelācijas tiesa) noraidīja van den Hautas-van Einsberhenas prasību atcelt lēmumu noraidīt viņas sūdzību, bet b?b? pamatojoties uz to, ka j?dziens “?rstu un psihologu sniegtie pakalpojumi”, kas paredzēts 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā 1968. gada Likumā par PVN, redakcijā, kas bija spēkā tajos taksācijas gados, ar ko ir saistīta pamata lieta, ietver tikai pakalpojumu, ko sniedz personas, kam ir atļauts izmantot ?rstu vai psihologa nosaukumu.

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

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

“Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka psihoterapeita darbības, ko veic persona, kura atbilst [iepriekš] izklāstētajiem likumā paredzētajiem reģistrācijas nosacījumiem un kura ir ierakstīta psihoterapeitu reģistrācijā [..], ir atbrīvotas no PVN, pat ja, veicot šīs darbības, persona nerēķina k? tādās medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas [praktiķis], ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts?”

21 Ar Tiesas priekšdēvētajā 2005. gada 21. janvāra rēkojumu lietās C-443/04 un C-444/04 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesi, k? arī galīgā sprieduma pieņemšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

22 Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa b?b? v?las noskaidrot, vai atbrīvojums no PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, ir piemērojams aprēķini, ko attiecīgi fizioterapeits un psihoterapeits veic ?rpus darbības medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts.

23 Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta gramatisko interpretāciju, lai persona varētu iegūt šājo normu paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, šai personai ir jāatbilst diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, jāsniedz “medicīniska aprēķini” un, otrkārt, š? aprēķini ir jāsniedz, “darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts”.

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

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

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

27 No tā izriet, ka ar jautājumu lietā C-444/04 iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, cik lielā mērā dalībvalstis saistībā ar atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā, var izslēgt atsevišķas profesijas no paramedicīnisko profesiju definīcijas, kas dota valsts tiesiskajā regulājumā, bet lietā C-443/04 minētā tiesa būtībā jautā, vai šīs pašas dalībvalstis no minētās definīcijas var izslēgt atsevišķas pašas medicīniskās aprāpes darbības.

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

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

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

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

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

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

34 T?pat – k? to apgalvo N?derlandes vald?ba – Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apak?punkt? paredz?t? atbr?vojuma no PVN pareiza un vienk?r?a piem?ro?ana patie?m ir nodro?in?ta, ja – k? tas ir liet? C?443/04 attiec?b? uz fizioterapeitu pakalpojumiem – min?to atbr?vojumu piem?ro tikai pakalpojumu sniedz?jiem, kas ieguvu?i profesion?lo kvalifik?ciju, kas min?ta valsts tiesiskaj? regul?jum? par paramedic?niskaj?m profesij?m, un vien?gi saist?b? ar specifisk?m medic?nisk?s apr?pes darb?b?m, k?d?m ir ieg?ta ?? kvalifik?cija, saska?? ar ?o darb?bu defin?ciju min?taj? regul?jum?.

35 Tom?r no Tiesas judikat?ras izriet, ka atbr?vojumu no nodok?a pareizas un vienk?r?as piem?ro?anas pras?ba nevar ?aut dal?bvalst?m p?rk?pt ne Sest?s direkt?vas m?r?us, ne ar? Kopien? ties?bu principus, ?pa?i vienl?dz?gas attieksmes principu, kas PVN jom? izpau?as k? nodok?u neitralit?tes princips (skat. iepriek? min?to spriedumu liet? *Dornier*, 42. un 69. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?498/03 *Kingscrest Associates un Montecello*, Kr?jums, l?4427. lpp., 29. un 52. punkts, k? ar? 2006. gada 12. janv?ra spriedumu liet? C?246/04 *Turn- und Sportunion Waldburg*, Kr?jums, l?589. lpp., 44.–46. punkts).

36 T?d?j?di, ja nodok?u maks?t?js l?dz atz?t vi?a medic?nisk?s apr?pes darb?bas par saist?t?m ar darb?bu paramedic?niskaj?s profesij?s, lai sa?emtu atbr?vojumu no PVN, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apak?punkt?, tad valsts ties?m ir j?p?rbauda, vai kompetent?s iest?des ir iev?roju?as ?aj? norm? pie?irt?s diskrecion?r?s varas robe?as, ?emot v?r? t?s m?r?i un nodok?u neitralit?tes principu, kas rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai (?aj? sakar? skat. 2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C?141/00 *K?gler, Recueil*, l?6833. lpp., 56. punkts; iepriek? min?tos spriedumus liet? *Dornier*, 69. punkts, un liet? *Kingscrest Associates un Montecello*, 52. punkts).

37 ?aj? sakar?, pirmk?rt, attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apak?punkta m?r?i ir j?nor?da, ka min?taj? norm? ietvertais nosac?jums, ka medic?nisk? apr?pe ir j?veic, darbojoties paramedic?nisk?s profesij?s, ko noteikusi attiec?g? dal?bvalsts, ir paredz?ts, lai nodro?in?tu, ka atbr?vojumu no nodok?a piem?ro tikai medic?niskajai apr?pei, ko veic pakalpojumu sniedz?ji ar vajadz?go profesion?lo kvalifik?ciju (iepriek? min?tais spriedums liet? *K?gler*, 27. punkts). T?d?? uz visiem medic?nisk?s apr?pes pakalpojumiem ??ds atbr?vojums no nodok?a neattiecas; tas attiecas vien?gi uz pakalpojumiem, kuri ir pietiekami kvalitat?vi, ?emot v?r? pakalpojumu sniedz?ju profesion?lo izgl?t?bu.

38 No t? izriet, ka atsevi?as profesijas vai specifiskas medic?nisk?s apr?pes darb?bas izsl?g?šanu no paramedic?nisko profesiju defin?cijas, kas dota valsts tiesiskaj? regul?jum? saist?b? ar atbr?vojumu, kur? paredz?ts Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apak?punkt?, ir j?sp?j pamatot ar objekt?viem apsv?rumiem, kas balst?ti uz apr?pes pakalpojumu sniedz?ju profesion?lo kvalifik?ciju, un t?tad – ar apsv?rumiem, kas saist?ti ar sniegto pakalpojumu kvalit?ti.

39 Otrk?rt, attiec?b? uz nodok?u neitralit?tes principu, kas rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai, ir j?atg?dina, ka saska?? ar judikat?ru ?is princips liedz t?du l?dz?gu pakalpojumu snieg?šanu, starp kuriem past?v konkurence, no PVN viedok?a izv?rt?t at?ir?gi (2003. gada 23. oktobra spriedums liet? C?109/02 Komisija/V?cija, *Recueil*, l?12691. lpp., 20. punkts, un iepriek? min?tais spriedums liet? *Kingscrest Associates un Montecello*, 54. punkts).

40 Ta?u, lai noteiktu, vai medic?nisk?s apr?pes pakalpojumi ir l?dz?gi – saist?b? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu un ?emot v?r? š?s normas m?r?i –, ir j??em v?r? š?s apr?pes veic?ju profesion?l? kvalifik?cija. Ja t? nav vien?da, medic?nisk?s apr?pes pakalpojumu var uzskat?t par l?dz?giem tikai tad, ja to kvalit?te ir l?dzv?rt?ga no sa??m?ju viedok?a.

41 No t? izriet – k?das profesijas vai specifiskas medic?nisk?s apr?pes darb?bas izsl?gšana no paramedic?nisko profesiju defin?cijas, kas dota valsts tiesiskaj? regul?jum? saist?b? ar atbr?vojumu, kurš paredz?ts Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt?, ir pretrun? nodok?u neitralit?tes principam tikai tad, ja var pier?d?t, ka person?m, kas darbojas šaj? profesij? vai veic šo darb?bu, š?das apr?pes sniegšanai ir profesion?l? kvalifik?cija, kas ir piem?rota, lai nodrošin?tu, ka šo pakalpojumu kvalit?te ir l?dzv?rt?ga to pakalpojumu kvalit?tei, ko sniedz personas, kur?m atbilstoši šim pašam valsts tiesiskajam regul?jumam ir paredz?ts atbr?vojums.

42 T?p?c iesniedz?jtiesai ir j?nosaka, vai, ?emot v?r? visus šos apsv?rumus, psihoterapeita profesijas izsl?gšana – liet? C?444/04 – un fizioterapeita veiktas trauc?jumu lauku diagnostikas izsl?gšana – liet? C?443/04 –, [š?m person?m] darbojoties paramedic?niskaj?s profesij?s, saist?b? ar atbr?vojumu no PVN, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt?, p?rsniedz diskrecion?r?s varas robežas, kura dal?bvalst?m pieš?irta ar šo normu.

43 Šaj? sakar? attiec?b? uz lietu C?444/04 uzreiz ir j?nor?da, ka, pret?ji N?derlandes vald?bas apgalvojumiem, tam, ka attiec?b? uz visiem psihoterapeitiem ir piem?rota vien?da attieksme PVN jom? neatkar?gi no vi?u juridisk? statusa, nav noz?mes. Toties ir j?p?rbauda, vai – k? apgalvo van den Hauta-van Einsberhena – attiec?g? dal?bvalsts taks?cijas gados, par kuriem ir pamata lieta, t?du psihoterapeitu veiktaj?m darb?b?m, kuri sa??muši pedagoga diplomu, piem?roja PVN rež?mu, kas atš?iras no t?, kuru piem?roja t?d?m paš?m darb?b?m, ko veica psihiatri un psihologi.

44 Ja tas t? ir, iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai psihoterapeitiem, kas – k? pras?t?ja pamata liet? – ir sa??muši pedagoga diplomu, t?pat k? psihiatriem un psihologiem, faktiski ir profesion?l? kvalifik?cija, kas vajadz?ga, lai veiktu psihoterapeitisko apr?pi, k?du veic min?t? pras?t?ja, un, t?d? gad?jum? – [j?p?rbauda,] vai, veicot š?das darb?bas, tiem tiek piem?rots atbr?vojums no PVN.

45 Ja t?, tad valsts tiesiskais regul?jums, par ko ir pamata lieta, p?rsniedz diskrecion?ro varu, kas dal?bvalst?m piem?t saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu, tikai t?d? gad?jum?, ja psihoterapeitu veikt?s apr?pes kvalit?ti, ?emot v?r? to profesion?lo kvalifik?ciju, var uzskat?t par l?dzv?rt?gu kvalit?tei, k?da ir l?dz?gai apr?pei, ko sniedz psihiatri, psihologi vai jebk?du citu medic?nisko vai paramedic?nisko profesiju p?rst?vji; [š? l?dzv?rt?ba] ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? visus attiec?gos apst?k?us, kas attiecas uz šaj? ties? iesniegto lietu.

46 Šaj? sakar? iesniedz?jtiesa ?paši var?s ?emt v?r? to, ka pras?t?jai pamata liet? ir pedagoga diploms un ka psihoterapeitisk? apr?pe, ko t? veica attiec?gajos taks?cijas gados, notika saska?? ar likumu un sabiedr?bas vesel?bas medic?niskajai inspekcijai veicot kontroli, un saska?? ar nosac?jumiem, kas paredz?ti ?paš? regul?jum?, kura iev?rošanu apliecina ierakst?šana šaj? nol?k? paredz?taj? re?istr?, jo šie apst?k?i nodrošina, ka darb?bas veikšanai tai bija vajadz?g? profesion?l? kvalifik?cija.

47 Attiec?b? uz lietu C?443/04, lai noskaidrotu, vai attiec?g? dal?bvalsts ir p?rsniegusi diskrecion?r?s varas robežas, kas tai piem?t saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1.

punkta c) apakšpunktu, ir j?p?rbauda, vai apr?pe, veicot trauc?jumu lauku diagnostiku, ir atbr?vota no PVN, ja to veic ?rsti vai zob?rsti.

48 Jaut?ta par to tiesas s?d?, N?derlandes vald?ba, nev?loties ie?emt stingru nost?ju, tom?r nor?d?ja, ka attiec?b? uz ?rstiem nav *a priori* izsl?gts, ka ?rsti, ?emot v?r? to kompetenci un medic?nisko izgl?t?bu, kas ir piln?g?ka, min?t?s apr?pes veikšanai var sa?emt atbr?vojumu no PVN.

49 Šajos apst?k?os iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? š? sprieduma 44. un 45. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, ir j?nosaka, vai, neatbr?vojot no PVN pras?t?ja pamata liet? sniegto apr?pi, veicot trauc?jumu lauku diagnostiku, attiec?g? dal?bvalsts ir p?rsniegusi diskrecion?ro varu, kas tai piem?t saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu, ?emot v?r? PVN re??mu, ko par t?du pašu apr?pi piem?ro ?rstiem un zob?rstiem, un apr?pes kvalit?ti, ko šaj? sakar? sniedz katrs no tiem.

50 Šaj? sakar? iesniedz?jtiesa ?paši var?s ?emt v?r? to, ka, darbojoties k? fizioterapeits, pras?t?js pamata liet? darbojas paramedic?nisk? profesij? attiec?g?s dal?bvalsts tiesisk? regul?juma noz?m?, ka, lai sniegtu min?to apr?pi, vi?am ir ?paša papildu izgl?t?ba un ka š?s apr?pes veikšanai pacientus vi?am bieži nos?t?ja ?rsti vai zob?rsti.

51 T?d?j?di uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka:

– Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d? veid?, ka tas pieš?ir dal?bvalst?m diskrecion?ro varu noteikt paramedic?nisk?s profesijas un medic?nisk?s apr?pes pakalpojumus, kas saist?ti ar š?d?m profesij?m saist?b? ar šaj? norm? paredz?to atbr?vojumu. Tom?r dal?bvalst?m, izmantojot šo diskrecion?ro varu, ir j?iev?ro min?t?s normas m?r?is – nodrošin?t, ka atbr?vojumu piem?ro tikai pakalpojumiem, kurus veic personas, kam ir vajadz?g? profesion?l? kvalifik?cija –, k? ar? nodok?u neitralit?tes princips;

– valsts tiesiskais regul?jums, kur? psihoterapeita profesija ir izsl?gta no paramedic?nisko profesiju defin?cijas, ir pretrun? min?tajam m?r?im un principam tikai tad, ja no PVN atbr?vo psihoterapeitisko apr?pi, ko veic psihiatri, psihologi vai jebk?das citas medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesijas p?rst?vji, kaut gan par l?dzv?rt?gu tai var uzskat?t ar? psihoterapeitu veikto apr?pi, ?emot v?r? vi?u profesion?lo kvalifik?ciju; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai;

– valsts tiesiskais regul?jums, kur? atseviš?as specifiskas medic?nisk?s apr?pes darb?bas, piem?ram, apr?pe, veicot trauc?jumu lauku diagnostiku, ko veic fizioterapeiti, ir izsl?gtas no š?s paramedic?nisk?s profesijas defin?cijas, ir pretrun? šim pašam m?r?im un principam tikai tad, ja no PVN atbr?vo min?to apr?pi, veicot trauc?jumu lauku diagnostiku, ko ?steno saist?b? ar min?taj?m darb?b?m, sniedz ?rsti vai zob?rsti, kaut gan par l?dzv?rt?gu tai var uzskat?t ar? fizioterapeitu veikto apr?pi, ?emot v?r? vi?u profesion?lo kvalifik?ciju; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

52 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies saist?b? ar apsv?rumu iesniegšanu Tiesai, iz?emot tos, kuri radušies min?tajiem lietas dal?bniekiem, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

– **13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ir**

j?interpret? t?d? veid?, ka tas pieš?ir dal?bvalst?m diskrecion?ro varu noteikt paramedic?nisk?s profesijas un medic?nisk?s apr?pes pakalpojumus, kas saist?ti ar š?d?m profesij?m saist?b? ar šaj? norm? paredz?to atbr?vojumu. Tom?r dal?bvalst?m, izmantojot šo diskrecion?ro varu, ir j?iev?ro min?t?s normas m?r?is – nodrošin?t, ka atbr?vojumu piem?ro tikai pakalpojumiem, kurus veic personas, kam ir vajadz?g? profesion?lo kvalifik?cija –, k? ar? nodok?u neitralit?tes princips;

– valsts tiesiskais regul?jums, kur? psihoterapeita profesija ir izsl?gta no paramedic?nisko profesiju defin?cijas, ir pretrun? min?tajam m?r?im un principam tikai tad, ja no PVN atbr?vo psihoterapeitisko apr?pi, ko veic psihiatri, psihologi vai jebk?das citas medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesijas p?rst?vji, kaut gan par l?dzv?rt?gu tai var uzskat?t ar? psihoterapeitu veikto apr?pi, ?emot v?r? vi?u profesion?lo kvalifik?ciju; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai;

– valsts tiesiskais regul?jums, kur? atseviš?as specifiskas medic?nisk?s apr?pes darb?bas, piem?ram, apr?pe, veicot trauc?jumu lauku diagnostiku, ko veic fizioterapeiti, ir izsl?gtas no š?s paramedic?nisk?s profesijas defin?cijas, ir pretrun? šim pašam m?r?im un principam tikai tad, ja no PVN atbr?vo min?to apr?pi, veicot trauc?jumu lauku diagnostiku, ko ?steno saist?b? ar min?taj?m darb?b?m, sniedz ?rsti vai zob?rsti, kaut gan par l?dzv?rt?gu tai var uzskat?t ar? fizioterapeitu veikto apr?pi, ?emot v?r? vi?u profesion?lo kvalifik?ciju; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.