

Združeni zadevi C-443/04 in C-444/04

H. A. Solleveld

in

J. E. van den Hout-van Eijnsbergen

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Šesta direktiva o DDV – člen 13(A)(1)(c) – Oprostitve – Zdravstvena oskrba pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti – Terapevtsko zdravljenje, ki ga izvajata fizioterapevt in psihoterapevt – Paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jih opredeli zadevna država članica – Pooblastilo za odločanje po prostem preudarku – Meje“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(c))

Člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da podeljuje državam članicam pooblastilo za odločanje po prostem preudarku v zvezi z opredelitvijo paramedicinske poklicne dejavnosti in zdravstvene oskrbe, ki pripada tem poklicnim dejavnostim, za oprostitve, določeno s to določbo. Vendar pa morajo države članice pri izvrševanju pooblastila za odločanje po prostem preudarku upoštevati cilj, ki mu navedena določba sledi, to je zagotavljanje, da oprostitve velja samo za storitve, ki jih opravijo osebe z zahtevano strokovno usposobljenostjo, in načelo davčne nevtralnosti.

Nacionalna zakonodaja, ki izključuje poklic psihoterapevta iz opredelitve paramedicinskih poklicnih dejavnosti, nasprotuje navedenima cilju in načelu, samo če – kar mora presoditi predložitveno sodišče – bi bilo psihoterapevtsko zdravljenje, kadar ga izvajajo psihiatri, psihologi ali kateri koli drugi pripadniki medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti, oproščeno davka na dodano vrednost, medtem ko bi se lahko, če ga izvajajo psihoterapevti, glede na njihovo strokovno usposobljenost obravnavalo, kot da je enake kakovosti.

Nacionalna zakonodaja, ki izključuje določene posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe, kot je zdravljenje z diagnostiko področij motenj, ki jih opravljajo fizioterapevti, iz opredelitve te paramedicinske poklicne dejavnosti, nasprotuje istima cilju in načelu, samo če – kar mora presoditi predložitveno sodišče – bi bilo navedeno zdravljenje, če ga opravijo zdravniki ali zobozdravniki, oproščeno davka na dodano vrednost, medtem ko bi se lahko, če ga izvajajo fizioterapevti, glede na njihovo strokovno usposobljenost obravnavalo, kot da je enake kakovosti.

(Glej točko 51 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 27. aprila 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 13(A)(1)(c) – Oprostitve – Zdravstvena oskrba pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti – Terapevtsko zdravljenje, ki ga izvajata fizioterapevt in psihoterapevt – Paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jih opredeli zadevna država članica – Pooblastilo za odločanje po prostem preudarku – Omejitve“

V združenih zadevah C-443/04 in C-444/04,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ju je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbama z dne 15. oktobra 2004, ki sta na Sodišču prispeli istega dne, v postopkih

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

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet in A. Ó Caoimh (poročevalci), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. oktobra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za M. Solleveld A. B. Schoonbeek, advocaat,
- za van den Hout-van Eijnsbergen F. D. Kouwenhoven, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in D. J. M. de Grave, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti P. van Nuffel in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 15. decembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 13(A)(1)(c) 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru sporov med H. A. Solleveldom, fizioterapevtom, in J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, psihoterapevtko, ter Staatssecretaris van Financiën glede odločb Inspecteur van de Belastingdienst – Ondernemingen (davčni inšpektor, v nadaljevanju: inšpektor), s katerimi je ta oprostil davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) zdravstveno oskrbo, ki sta jo izvajala v okviru svojih zadevnih poklicnih dejavnosti.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 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, oprostitjo:

[...]

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

[...]“

Nacionalna ureditev

Predpisi na področju DDV

4 V različici, ki je bila veljavna pred 1. decembrom 1997, člen 11(1)(g) zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (Stb. 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon iz leta 1968 o DDV) določa, da so DDV oproščene:

„[S]toritve, 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 [...]“

5 Od 1. decembra 1997 člen 11(1)(g) zakona iz leta 1968 o DDV določa, da so DDV oproščene:

„[S]toritve oseb, ki opravljajo poklicno dejavnost, za katero so pravila določena z zakonom o posameznih poklicnih dejavnostih zdravstvenega varstva ali na njegovi podlagi [...]“

Predpisi na področju zdravstvenega varstva

6 Dokler ni bil leta 1997 razveljavljen, je zakon o paramedicinskih poklicnih dejavnostih (Wet op de paramedische beroepen) z dne 21. marca 1963 (Stb. 1963, str. 113, v nadaljevanju: zakon o

paramedicinskih poklicnih dejavnostih) v ?lenu 1(2) dolo?al:

„Ta zakon se ne uporablja za zdravstveno nego, sicer pa se uporablja samo za paramedicinske poklicne dejavnosti, ki so na podlagi ?lena 2 urejene s splošnim upravnim aktom.“

7 Iz predložitvenega sklepa v zadevi C-444/04 izhaja, da so bili v obdobju, ko je veljal zakon o paramedicinskih poklicnih dejavnostih, pogoji vpisa v register psihoterapevtov dolo?eni z odlokom o registraciji psihoterapevtov (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, št. 149, v nadaljevanju: odlok iz leta 1986). Nesporno je, da ta odlok ni splošni upravni akt v smislu zakona o paramedicinskih poklicnih dejavnostih.

8 Zakon o posameznih poklicnih dejavnostih zdravstvenega varstva (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg) z dne 11. novembra 1993 (Stb. 1993, št. 655), kot je bil spremenjen leta 1997 (v nadaljevanju: zakon BIG), v ?lenu 3(1) dolo?a:

„Vodijo se registri, v katere se tisti, ki izpolnjujejo pogoje, dolo?ene v ta namen z zakonom ali na podlagi tega, na zahtevo vpišejo kot: zdravnik, zobozdravnik, farmacevt, zdravstveni psiholog, psihoterapevt, fizioterapevt, porodni?ar, bolni?ar.“

9 Upoštevana opravila, ki sodijo na podro?je posebnih dejavnosti fizioterapevtov v smislu zakona BIG, so opredeljena in naštetá v ?lenu 29 tega zakona oziroma v ?lenu 5 odloka o zahtevah usposobljenosti in strokovnem podro?ju fizioterapevtov (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut) z dne 13. oktobra 1997 (Stb. 1997, št. 516; v nadaljevanju: odlok iz leta 1997). V skladu s ?lenom 5(1) tega odloka ta opravila med drugim zajemajo pregled bolnika za ugotovitev omejene ali ogro?ene gibalne sposobnosti in zdravljenje bolnika z uporabo fizioterapevtskih metod. Na podlagi odstavka 2 istega ?lena zajemajo te metode gibalno terapijo, terapijo z masa?ami in s fizi?no stimulacijo, z izjemo uporabe ionizirajo?ega sevanja.

Spora o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje

Zadeva C-443/04

10 H. A. Solleveld je fizioterapevt in je vpisan v register, predviden z zakonom BIG. Poleg „klasi?nih“ dejavnosti fizioterapevta izvaja H. A. Solleveld tudi tako imenovano „diagnostiko podro?ja motenj“, za katero je opravil posebno dodatno izobra?evanje v Nem?iji. Iz predložitvenega sklepa izhaja, da se pri tem posebno pozornost posve?a motnjam ?eljusti in ust, ki se jih ugotovi z rentgenskimi slikami, merjenjem elektri?nega toka v ustih, elektrodermalnim in intraoralnim pregledom. Ta dejavnost temelji na teoriji, v skladu s katero lahko temeljit pregled ?eljusti, zobovja in ustne votline vodi do odkritja vzrokov bole?ine in bolezni ter je lahko za?etek za zdravljenje, ki je usmerjeno v ozdravitev bolnika ali v izboljšanje njegovega stanja.

11 Dejavnosti H. A. Sollevelda na tem podro?ju so najprej postavitve diagnoze, da bi se ugotovilo, ali so bole?ine, glede katerih se bolnik prito?uje, povezane s „podro?jem motenj“ v ?eljustnih kosteh ali zobovju. ?e gre za to, H. A. Solleveld sestavi na?rt zdravljenja. Ta vsebuje predvsem uporabo lahkih laserskih ?arkov, homeopatskih zdravil in ro?ne terapije. Preden je za?el z oskrbo bolnika, je H. A. Solleveld v?asih bolnike napotil k zobozdravniku ali ?eljustnemu kirurgu.

12 Ker H. A. Solleveld za storitve v zvezi z dejavnostjo na področju diagnostike področij motenj ni plačal DDV, so mu bile poslano odločbe o odmeri davka za obdobje od 1. januarja 1994 do 31. decembra 2000. Ugovore, ki jih je vložil zoper te odločbe, je inšpektor zavrnil. Odločbe o zavrnitvi temeljijo predvsem na mnenju inšpektorja za zdravstveno varstvo (Inspecteur voor de Gezondheidszorg), v skladu s katerim diagnostika področja motenj ne sodi v strokovno področje fizioterapevta v smislu člena 29 zakona BIG in člena 5 odloka iz leta 1997.

13 S sodbo z dne 18. novembra je Gerechtshof te Amsterdam zavrnilo pritožbo, ki jo je H. A. Solleveld vložil zoper odločbe o zavrnitvi ugovorov, predvsem z obrazložitvijo, da zadevnih storitev zdravstvene oskrbe ni mogoče obravnavati, kot da bi jih H. A. Solleveld opravil kot fizioterapevt.

14 H. A. Solleveld je zoper navedeno sodbo vložil kasacijsko pritožbo na Hoge Raad der Nederlanden. V predložitvenem sklepu se je to sodišče, potem ko je ugotovilo, da H. A. Solleveld zadevnih storitev zdravstvene oskrbe ni opravil v okviru svoje poklicne dejavnosti v smislu zakona BIG, vprašalo, ali jih kljub temu ni mogoče oprostiti DDV-ja, prvič, ker je njihov cilj z osebnega vidika prispevati k medicinskemu zdravljenju bolnika, in, drugič, ker iz dejstev, ki jih je ugotovilo Gerechtshof te Amsterdam, izhaja, da bolnike H. A. Sonnevelda v 40 % primerov napotijo k njemu zdravniki ali zobozdravniki in da večina zavarovalnic povrne stroške zdravljenja, vsaj kadar imajo bolniki sklenjeno dodatno zavarovanje, ki krije tudi druge zdravniške prakse, ki ne sodijo v tradicionalno medicino.

15 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in 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 diagnostike [področja 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?“

Zadeva C-444/04

16 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen samostojno opravlja dejavnost psihoterapevke, za katero ima diplomu pedagoga. Ker je Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (glavni zdravstveni inšpektor za duševno zdravje) ugotovil, da izpolnjuje zahteve, določene z odlokom iz leta 1986, je bila leta 1988 kot psihoterapevka vpisana v register v skladu s tem odlokom.

17 Ker J. E. van den Hout-van Eijnsbergen ni plačala DDV za storitve v okviru svoje dejavnosti, so ji bile poslano odločbe za odmero davka za obdobje od 1. januarja 1992 do 31. decembra 1995. Ugovor, ki ga je vložila zoper te določbe, je inšpektor zavrnil.

18 S sodbo z dne 20. marca 2003 je Gerechtshof te 's-Gravenhage zavrnilo pritožbo, ki jo je vložila J. E. van den Hout-van Eijnsbergen zoper odločbo o zavrnitvi ugovora, in sicer z obrazložitvijo, da se s pojmom „storitve, ki jih opravijo zdravniki in psihologi,“ v smislu člena 11(1)(g) zakona iz leta 1968 o DDV, v razliki, ki je veljala v spornih davčnih obdobjih v postopku v glavni stvari, razume izključno storitve, ki jih opravijo osebe, ki imajo pravico do naziva zdravnik ali psiholog.

19 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen je zoper navedeno sodbo vložila kasacijsko pritožbo na Hoge Raad der Nederlanden. V predložitvenem sklepu je to sodišče, potem ko je poudarilo, da ni mogoče razumno podvomiti v dejstvo, da ima zdravljenje samostojnih psihoterapevtov terapevtski

namen, ugotovilo, da psihoterapevti niso bili na seznamu poklicev, določenem s členom 11(1)(g) zakona iz leta 1968 o DDV, v razliki, ki se uporablja v sporu, tudi če so izpolnjevali zakonske zahteve za registracijo in so bili dejansko vpisani v register psihoterapevtov. Poleg tega predložitveno sodišče navaja, da ta določba v razliki, veljavni od 1. decembra 1997, od takrat naprej predvideva, da so storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravijo psihoterapevti, oproščene DDV. Navedeno sodišče se torej sprašuje, ali bi izrpen seznam zdravniških poklicev, predviden v zakonu iz leta 1968 o DDV, v razliki, veljavni pred navedenim datumom, lahko zadošal za to, da se sporne storitve zdravstvene oskrbe izključi iz oprostitve, določene v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive.

20 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da je psihoterapevtsko zdravljenje, ki ga izvaja oseba, ki izpolnjuje [zgoraj] našteje 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?“

21 S sklepom predsednika Sodišča z dne 21. januarja 2005 sta bili zadevi C-443/04 in C-444/04 združeni za pisni in ustni postopek ter sodbo.

Vprašnji za predhodno odločanje

22 Z vprašanjema predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se oprostitve DDV, določena v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, nanaša na zdravljenje, ki ga izvaja fizioterapevt oziroma psihoterapevtka zunaj okvira opravljanja medicinskih in paramedicinskih poklicnih dejavnosti, kot jih opredeli posamezna država članica.

23 V skladu z dobesedno razlago člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive mora zdravnik, če želi biti upravičen do oprostitve, predvidene s to določbo, izpolniti dva pogoja: prvi, nuditi mora „zdravstveno oskrbo“, in drugi, to mora storiti „pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot [jih] opredeli posamezna država članica“.

24 V tej zadevi se ne izpodbija, da je zdravljenje, ki ga nudita toženi stranki v postopku v glavni stvari, zdravstvena oskrba v smislu te določbe, saj se to izvaja za diagnozo, negovanje in, kolikor je mogoče, za zdravljenja bolezni ali motnje zdravja, zasledujejo tako terapevtski cilj (sodba z dne 20. novembra 2003 v zadevi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 57).

25 Nasprotno se vprašnji, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, nanašata na to, ali se lahko navedeno zdravljenje obravnava, kot da je bilo izvajano v okviru opravljanja paramedicinske in medicinske poklicne dejavnosti, kot jih opredeli nacionalna zakonodaja v skladu z drugim pogojem, naštetim v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive.

26 Glede tega iz predložitvenih odločb izhaja, da v zadevi C-444/04 zadevno zdravljenje nudi nekdo, ki v času dejstev v postopku v glavni stvari ne pripada nobeni od paramedicinskih poklicnih dejavnosti, opredeljenih z nacionalno zakonodajo za namene oprostitve DDV, medtem ko v zadevi C-443/04 sporno zdravljenje, čeprav ga izvaja nekdo, ki pripada taki paramedicinski poklicni dejavnosti, ne sodi v strokovno področje tega poklica, kot je opredeljeno z navedeno zakonodajo.

27 Iz tega izhaja, da poskuša predložitveno sodišče z vprašanjem v zadevi C-444/04 predvsem določiti, v kolikšni meri lahko države članice za oprostitve DDV, določene v členu 13(A)(1)(c)

Šeste direktive, izključijo določene poklice iz opredelitve paramedicinskih poklicnih dejavnosti, ki jo sprejme nacionalna zakonodaja, medtem ko v zadevi C-443/04 navedeno sodišče sprašuje, ali lahko te države članice izključijo iz navedene opredelitve določene posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe.

28 Glede tega iz besedila člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive jasno izhaja, da ta določba sama ne opredeljuje pojma „paramedicinske poklicne dejavnosti“, ampak napoti na opredelitev v notranji zakonodaji držav članic.

29 V teh okoliščinah je vsaka država članica pristojna, da v lastnem notranjem pravu opredeli paramedicinske poklicne dejavnosti, v okviru katerih je zdravstvena oskrba oproščena DDV v skladu s členom 13(A)(1)(c) Šeste direktive. Sodišče je v zvezi s tem že razsodilo, da ta določba podeljuje državam članicam pooblastilo za odločanje po prostem preudarku (sodba z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier, C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 81).

30 To pooblastilo za odločanje po prostem preudarku se ne nanaša samo na določitev strokovne usposobljenosti, ki se zahteva za opravljanje navedenih poklicnih dejavnosti, ampak tudi na to, da se opredeli posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe, ki jih take poklicne dejavnosti zajemajo. Ker različna strokovna usposobljenost, ki jo pridobijo tisti, ki te storitve opravljajo, teh nujno ne pripravi, da izvajajo vse vrste zdravstvene oskrbe, lahko država članica dejansko v okviru pooblastila za odločanje po prostem preudarku izhaja iz tega, da bi bila opredelitev paramedicinske poklicne dejavnosti nepopolna, če bi le predpisala splošne zahteve za poklicno usposobljenost oseb, ki storitev opravljajo, ne da bi jasno določila, za katero oskrbo so ti strokovno usposobljeni v okviru svoje poklicne dejavnosti.

31 Vendar pa pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, s katerim države članice v zvezi s tem razpolagajo, ni neomejeno.

32 Kot trdi nizozemska vlada, imajo države članice v skladu s prvim delom stavka člena 13(A)(1) Šeste direktive zagotovo pravico določiti pogoje za oprostitve, da zagotovijo njihovo pravilno in enostavno uporabo.

33 Tako je treba v nasprotju s tem, kar trdi Komisija Evropskih skupnosti, priznati, da pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ga imajo države članice glede opredelitve paramedicinskih poklicnih dejavnosti, tem dovoljuje, da določene poklicne dejavnosti, kot je poklicna dejavnost psihoterapevta v zadevi C-444/04, ne upoštevajo kot take in jo torej izključijo iz oprostitve DDV, določene v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, in to ne glede na okoliščino, da so določeni vidiki te poklicne dejavnosti posebej urejeni v notranjem pravu.

34 Prav tako je pravilno, kot trdi nizozemska vlada, da se pravilna in enostavna uporaba oprostitve DDV, določene v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, zagotovi, kadar je navedena oprostitvev, tako kot v zadevi C-443/04 za storitve fizioterapevtov, priznana samo osebam s strokovnimi kvalifikacijami, naštetimi v nacionalni zakonodaji o paramedicinskih poklicnih dejavnostih, in samo za posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe, ki so opredeljene v tej zakonodaji in za katere so te kvalifikacije pridobljene.

35 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da zahteva po pravilni in enostavni uporabi oprostitev državam članicam ne dovoljuje škodovati ciljem, ki jim sledi Šesta direktiva, ali na celom prava Skupnosti, predvsem na celu enakega obravnavanja, ki se na področju DDV izraža v celu davčne nevtralnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Dornier, točki 42 in 69, ter sodbi z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točki 29 in 52, in z dne 12. januarja 2006 v zadevi Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, ZOdl., str. I-589, točke od 44 do 46).

36 Posledično, če davčni zavezanec zahteva, da se njegove dejavnosti zdravstvene oskrbe prizna, kot da sodijo v opravljanje paramedicinskih poklicnih dejavnosti, zato da bi bil upravičen do oprostitve DDV, določene v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, je naloga nacionalnih sodišč, da preverijo, ali so pristojni organi spoštovali omejitve pooblastila za odločanje po prostem preudarku, ki jim ga podeljuje ta določba, ob upoštevanju cilja, ki mu ta sledi, in na celu davčne nevtralnosti, lastnega skupnemu sistemu DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 56, ter zgoraj navedeni sodbi Dornier, točka 69, in Kingscrest Associates in Montecello, točka 52).

37 Prvič, v zvezi s ciljem, ki mu sledi člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive, je treba poudariti, da poskuša pogoj, ki ga predvideva ta določba, v skladu s katerim je treba storitve zdravstvene oskrbe opravljati v okviru paramedicinskih poklicnih dejavnosti, kot jih opredeli posamezna država članica, zagotoviti, da se oprostitev uporablja samo za storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi oseba, ki je strokovno usposobljena v skladu z zahtevami (zgoraj navedena sodba Kügler, točka 27). Zato niso oproščene vse storitve zdravstvene oskrbe, ampak samo tiste, ki so zadosti kakovostne ob upoštevanju poklicne izobrazbe oseb, ki te storitve opravljajo.

38 Iz tega sledi, da bi morala biti izključitev določenega poklica ali posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe iz opredelitve paramedicinskih poklicnih dejavnosti, ki jo sprejme nacionalna zakonodaja za oprostitev, določeno v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, utemeljena z objektivnimi razlogi glede na strokovne kvalifikacije oseb, ki izvajajo zdravstveno oskrbo, in s tem z razlogi v zvezi s kakovostjo opravljenih storitev.

39 Drugič, je treba v zvezi z celom davčne nevtralnosti, ki je lastno skupnemu sistemu DDV, opozoriti, da to celu v skladu s sodno prakso nasprotuje temu, da bi se podobne storitve, ki so med seboj v konkurenčnem položaju, obravnavalo drugače z vidika DDV (sodba z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-109/02, Recueil, str. I-12691, točka 20, in zgoraj navedena sodba Kingscrest Associates in Montecello, točka 54).

40 V vsakem primeru bi bilo treba pri določitvi, ali so si storitve zdravstvene oskrbe podobne, upoštevati glede na oprostitev, določeno v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, in glede na cilj, ki mu ta določba sledi, strokovno usposobljenost oseb, ki opravljajo zdravstveno oskrbo. Ker te niso identične, je mogoče storitve zdravstvene oskrbe obravnavati kot podobne samo do take mere, kolikor imajo primerljivo kakovost za prejemnike storitev.

41 Iz tega sledi, da izključitev poklica ali posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe iz opredelitve paramedicinskih poklicnih dejavnosti, sprejeta z nacionalno zakonodajo za oprostitev, določeno v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, nasprotuje celu davčne nevtralnosti samo, če se lahko dokaže, da so osebe, ki opravljajo ta poklic ali to dejavnost, za opravljanje takih storitev zdravstvene oskrbe strokovno usposobljene, da lahko zagotovijo enako raven kakovosti oskrbe, kot je značilna za storitve, ki jih opravijo osebe, ki so na podlagi iste nacionalne zakonodaje upravičene do oprostitve.

42 Torej je naloga predložitvenega sodišča, da ob upoštevanju vseh teh dejavnikov določi, ali

izključitev poklica psihoterapevta v zadevi C-444/04 in dejavnosti diagnostike področja motenj, ki jih opravi fizioterapevt v zadevi C-443/04, s področja opravljanja paramedicinske poklicne dejavnosti za oprostitev DDV, določeno v členu 13(A)(1)(c) Šeste direktive, prekorači meje pooblastila za odločanje po prostem preudarku, ki ga ta določba podeljuje državam članicam.

43 V zvezi s tem, nanašajo se na zadevo C-444/04, je treba takoj poudariti, da v nasprotju s tem, kar navaja nizozemska vlada, dejstvo, da so se vsi psihoterapevti obravnavali enako z vidika DDV, ne glede na njihov pravni položaj, ni upoštevno. Nasprotno pa je treba preveriti, kot trdi J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, ali je zadevna država članica v spornih davčnih obdobjih v postopku v glavni stvari za dejavnosti, ki so jih opravljali psihoterapevti z diplomom pedagoga, uporabila drugačen sistem DDV, kot je veljal za psihiatre in psihologe, ki so opravljali enake dejavnosti.

44 Če gre za to, je dolžnost predložitvenega sodišča preveriti, ali so psihoterapevti, ki so pridobili diplomu pedagoga, tako kot tožeča stranka v postopku v glavni stvari, dejansko tako kot psihiatri in psihologi strokovno usposobljeni za izvajanje psihoterapevtskega zdravljenja, ki ga opravlja tožeča stranka, in v takem primeru, ali so ti v zvezi z opravljanjem takih dejavnosti upravičeni do oprostitve DDV.

45 V primeru pritrdilnega odgovora bi sporna nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari prekoračila pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ga uživajo države članice v okviru člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive, samo če se lahko kakovost zdravljenja, ki ga izvajajo psihoterapevti, ob upoštevanju njihove strokovne usposobljenosti obravnava kot enaka kakovosti podobnega zdravljenja, ki ga izvajajo psihiatri, psihologi ali katere koli druge medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti, to pa je naloga predložitvenega sodišča, da presodi glede na celoto upoštevnihih okoliščin v zadevi, ki mu je predložena.

46 V tem pogledu lahko predložitveno sodišče zlasti upošteva dejstvo, da ima tožeča stranka v postopku v glavni stvari diplomu pedagoga in da je v spornih davčnih obdobjih izvajala psihoterapevtsko zdravljenje v pravnem okviru, pod nadzorom zdravstvene inšpekcije za javno zdravje in v skladu s pogoji, opredeljenimi s posebnimi predpisi, katerih upoštevanje se potrdi z vpisom v register, predviden v ta namen, te okoliščine pa zagotavljajo, da ima za izvrševanje svojih dejavnosti zahtevano strokovno usposobljenost.

47 Glede zadeve C-443/04 je treba v zvezi s preverjanjem, ali je država članica prekoračila pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ji ga podeljuje člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive, preučiti, ali je zdravljenje, ki uporablja diagnostiko področja motenj, oproščeno DDV, če ga opravijo zdravniki ali zobozdravniki.

48 Ko je bila nizozemska vlada na obravnavi zaslišana glede tega, je, ne da bi želela glede tega zavzeti stališče, vendarle navedla, da naj ne bi bilo vnaprej izključeno, da bi lahko bili zdravniki ob upoštevanju svojega strokovnega znanja in svoje obširne medicinske izobrazbe upravičeni do oprostitve DDV-ja za izvajanje navedenega zdravljenja.

49 V teh okoliščinah je naloga predložitvenega sodišča, da ob upoštevanju razlogovanja v točkah 44 in 45 te sodbe določi, ali je s tem, da ni oprostila DDV-ja zdravljenja z diagnostiko področja motenj, ki ga je izvajala tožeča stranka v postopku v glavni stvari, država članica prekoračila pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ji je bilo podeljeno v okviru člena 13(A)(1)(c) Šeste direktive, ob upoštevanju sistema DDV, ki velja za zdravnike in zobozdravnike v zvezi z enakim zdravljenjem, in ob upoštevanju kakovosti zdravstvene oskrbe, ki jo vsak izmed njih v tem okviru opravi.

50 V tem smislu lahko predložitveno sodišče zlasti upošteva, da tožeča stranka v postopku v

glavni stvari kot fizioterapevt opravlja paramedicinsko poklicno dejavnost v smislu nacionalne zakonodaje zadevne države?lanice, da ima za opravljanje navedenega zdravljenja posebno dodatno izobrazbo in da njegove bolnike na to zdravljenje pogosto napotijo zdravniki ali zobozdravniki.

51 Na zastavljeni vprašanji je torej treba odgovoriti:

- ?len 13(A)(1)(c) Šeste direktive je treba razlagati tako, da podeljuje državam?lanicam pooblastilo za odlo?anje po prostem preudarku v zvezi z opredelitvijo paramedicinske poklicne dejavnosti in zdravstvene oskrbe, ki pripada tem poklicnim dejavnostim, za oprostitev, dolo?eno s to dolo?bo. Vendar pa morajo države?lanice pri izvrševanju pooblastila za odlo?anje po prostem preudarku upoštevati cilj, ki mu navedena dolo?ba sledi, to je zagotavljanje, da oprostitev velja samo za storitve, ki jih opravijo osebe z zahtevano strokovno usposobljenostjo, in na?elo dav?ne nevtralnosti.
- Nacionalna zakonodaja, ki izklju?i poklic psihoterapevta iz opredelitve paramedicinskih poklicnih dejavnosti, nasprotuje navedenima cilju in na?elu, samo ?e – kar mora presoditi predložitveno sodiš?e – bi bilo psihoterapevtsko zdravljenje, kadar ga izvajajo psihiatri, psihologi ali kateri koli drugi pripadniki medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti, oproš?eno DDV, medtem ko bi se lahko, ?e ga izvajajo psihoterapevti, obravnavalo glede na njihovo strokovno usposobljenost, kot da je enakovredne kakovosti.
- Nacionalna zakonodaja, ki izklju?i dolo?ene posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe, kot je zdravljenje z diagnostiko podro?ij motenj, ki jih opravljajo fizioterapevti, iz opredelitve te paramedicinske poklicne dejavnosti, nasprotuje istima cilju in na?elu, samo ?e – kar mora presoditi predložitveno sodiš?e – bi bilo navedeno zdravljenje, ?e ga opravijo zdravniki ali zobozdravniki, oproš?eno DDV, medtem ko bi se lahko, ?e ga izvajajo fizioterapevti, obravnavalo glede na njihovo strokovno usposobljenost, kot da je enakovredne kakovosti.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

?len 13(A)(1)(c) Šeste direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) – je treba razlagati tako, da podeljuje državam?lanicam pooblastilo za odlo?anje po prostem preudarku v zvezi z opredelitvijo paramedicinske poklicne dejavnosti in zdravstvene oskrbe, ki pripada tem poklicnim dejavnostim, za oprostitev, dolo?eno s to dolo?bo. Vendar pa morajo države?lanice pri izvrševanju pooblastila do odlo?anja po prostem preudarku spoštovati cilj, ki mu navedena dolo?ba sledi, to je zagotavljanje, da oprostitev velja samo za storitve, ki jih opravijo osebe z zahtevano strokovno usposobljenostjo, in na?elo dav?ne nevtralnosti.

Nacionalna zakonodaja, ki izključi poklic psihoterapevta iz opredelitve paramedicinskih poklicnih dejavnosti, nasprotuje navedenima cilju in načelu samo, če – kar mora presoditi predložitveno sodišče – bi bilo psihoterapevtsko zdravljenje, kadar ga izvajajo psihiatri, psihologi ali kateri koli drugi pripadniki medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti, oproščeno DDV, medtem ko bi se lahko, če ga izvajajo psihoterapevti, glede na njihovo strokovno usposobljenost obravnavalo, kot da je enake kakovosti.

Nacionalna zakonodaja, ki izključi določene posebne dejavnosti zdravstvene oskrbe, kot je zdravljenje z diagnostiko področij motenj, ki jih opravljajo fizioterapevti, iz opredelitve te paramedicinske poklicne dejavnosti, nasprotuje istima cilju in načelu samo, kolikor – kar mora presoditi predložitveno sodišče – bi bilo navedeno zdravljenje, če ga opravijo zdravniki ali zobozdravniki, oproščeno DDV, medtem ko bi se lahko, če ga izvajajo fizioterapevti, glede na njihovo strokovno usposobljenost obravnavalo, kot da je enake kakovosti.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.