FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 15 december 2005 [1]

I — Inledning

1. I dessa två förenade mål har Hoge Raad der Nederlanden begärt domstolens tolkning av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet) [2] när det gäller undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av paramedicinska yrkesutövare.

2. Mål C-443/04 rör frågan hur man skall bedöma vissa alternativa diagnos- och behandlingsmetoder, så kallad störningsfältsdiagnostik. H.A. Solleveld, som utförde sådana tjänster, är en av staten erkänd fysioterapeut. Skattemyndigheten ansåg att störningsfältsdiagnostik inte är en sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt då utövandet av denna metod inte tillhör fysioterapeuternas verksamhetsområde.

3. J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, klagande vid den nationella domstolen i mål C-444/04, är enligt bestämmelser som är tillämpliga på yrket erkänd som psykoterapeut och utför även sådana tjänster som är typiska för detta yrke. De nederländska bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt för medicinska tjänster omfattar visserligen tjänster som utförs av psykologer och psykiatriker men inte tjänster som utförs av psykoterapeuter. J.E. van den Hout-van Eijnsbergens verksamhet var därför enligt skattemyndighetens uppfattning skattepliktig.

4. Dessa båda fall har föranlett Hoge Raad att begära domstolens tolkning av villkoren för undantag från skatteplikt i artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet. Det skall framför allt klaras ut hur stort utrymme medlemssta-

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

terna har att anse att ett yrke är paramedicinskt i den mening som avses i bestämmelsen och att definiera verksamhetsområdet för ett erkänt yrke.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

..."

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Sjätte direktivet*

5. Artikel 13 A 1 i sjätte direktivet lyder i utdrag enligt följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

B — *Nationella bestämmelser*

6. I artikel 11.1 g i Wet op de omzetbelasting (mervärdesskattelagen) av år 1968 (i den lydelse som gällde den 1 december 1997) föreskrivs att undantag från mervärdesskatteplikt gäller för "tjänster som utförs av utövare av yrken som regleras enligt lagen om yrken inom personlig hälsovård" (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg).

7. Enligt artikel 3 i lagen om yrken inom personlig hälsovård inrättas ett register i vilket medicinska yrkesutövare, däribland fysioterapeuter och psykoterapeuter, som uppfyller villkoren i lagen på begäran kan införas såsom yrkesutövare.

8. I mål C-444/04 är det den lydelse av mervärdesskattelagen som gällde före år 1997 som är relevant. Undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 11.1 g gällde då för "tjänster som utförs av andra läkare än veterinärer, av psykologer, logopeder, sjuksköterskor och barnmorskor" samt för "tjänster som utförs av paramedicinska yrkesutövare för vilka särskilda bestämmelser finns i lagen om paramedicinska yrken" (Wet op de paramedische beroepen).[3] Psykoterapeuter ingår inte bland de uppräknade yrkesutövarna även om dessa enligt förordningen om yrkesregister för psykoterapeuter (Besluit inzake Registratie van Psychoterapeuten[4] är förtecknade i yrkesregistret.

9. I artikel 29 i lagen om yrken inom personlig hälsovård hänvisas för den närmare definitionen av fysioterapeutisk behandling till förordningen om utbildningskrav och verksamhetsområde för fysioterapeuter (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten)[5]. Enligt artikel 5.1 i förordningen ingår det i fysioterapeuternas uppgifter att undersöka rörelsefunktionen hos patienter och behandla störningar med fysioterapeutiska metoder. Till sådana metoder hör enligt artikel 5.2 behandling med rörelse, massage och fysisk stimulering (med undantag för behandling med joniserande strålning).

III — Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

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

10. J.E. van den Hout-van Eijnsbergen bedriver egen verksamhet som psykoterapeut och är i denna egenskap införd i yrkesregistret. Under perioden 1992 till 1995 betalade hon ingen mervärdesskatt för sina psykoterapitjänster eftersom hon ansåg att dessa tjänster var undantagna från mervärdesskatteplikt.

11. Enligt skattemyndigheterna var tjänsterna dock skattepliktiga, varför J.E. van den Hout-van Eijnsbergen efterbeskattades för den aktuella perioden och påfördes mervärdesskatt om 65 402 NLG. Sedan hon utan framgång överklagat detta beslut i första instans, anförde J.E. van den Hout-van Eijnsbergen kassationsbesvär hos Hoge Raad.

3 — Stb. 1963, s. 113.

4 — *Staatscourant* 1986, s. 149.

5 — Stb. 1997, s. 516.

I beslut den 15 oktober 2004 begärde Hoge Raad att domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande enligt artikel 234 EG avseende följande tolkningsfråga:

"Skall artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet tolkas så, att psykoterapeutiska tjänster, som utförs av en yrkesutövare som uppfyller de ... rättsliga kraven för registrering och som är registrerad i ... registret för psykoterapeuter, är undantagna från mervärdesskatteplikt, och gäller detta även om den aktuelle tjänsteleverantören inte kan anses utgöra en medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga, när han utför tjänsten?"

B — *Mål C-443/04 (Solleveld)*

12. H.A. Solleveld är fysioterapeut och i denna egenskap införd i registret enligt lagen om yrken inom personlig hälsovård. Han undersöker patienter som kommer till honom med såväl fysiska som psykiska besvär med sikte på "aktivitet i fokalhärd och störningsfält", varvid uppmärksamheten framför allt inriktas på störningar i käken och i munnen. Dessa störningar spåras genom röntgenfotografier, mätningar av munströmningen samt genom elektrodermal och intraoral undersökning. Utgångspunkten är uppfattningen att bettet spelar en viktig roll för uppkomsten av sjukdomar i alla delar av kroppen.

13. Om störningsfält konstateras vid undersökningen behandlar H.A. Solleveld själv patienterna eller också utfärdar han en remiss till en tandläkare eller en käkkirurg. H.A. Solleveld behandlar sina patienter huvudsakligen med softlaser, homeopatiska preparat och manuell terapi. Vid sidan av verksamheten inom ramen för störningsfältsdiagnostiken var han under den ifrågavarande tidsperioden även verksam som "klassisk" fysioterapeut.

14. Han remitterar omkring 40 procent av patienterna till läkare eller tandläkare. Enligt de flesta förekommande sjukförsäkringar ersätts kostnaderna för behandlingen inom ramen för störningsfältsdiagnostiken, i vart fall om det finns en tilläggsförsäkring för så kallade alternativa behandlingsmetoder.

15. Enligt Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Kungliga nederländska sällskapet för fysioterapi) ingår störningsfältsdiagnostik inte i en fysioterapeuts verksamhetsområde så som detta anges i förordningen om utbildningskrav och verksamhetsområde för fysioterapeuter. Den

behöriga hälsovårdsmyndigheten har anslutit sig till denna uppfattning.

IV — Rättslig bedömning

16. Solleveld hade inte erlagt någon mervärdesskatt eftersom han ansåg att hans verksamhet var undantagen från skatteplikt. Skattemyndigheterna meddelade därför flera beslut om efterbeskattning för mervärdesskatt på sammanlagt nästan 64 000 NLG avseende åren 1994 till 2000. Den första domstolsinstansen fastställde skattemyndigheternas uppfattning att verksamheten inte var undantagen från skatteplikt enligt artikel 11.1 g i mervärdesskattelagen.

A — *Inledning*

17. Kassationsbesvär anfördes mot dessa beslut hos Hoge Raad, som i beslut av den 15 oktober 2004 har hänskjutit följande fråga med begäran enligt artikel 234 EG att domstolen meddelar ett förhandsavgörande:

"Skall artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet tolkas så, att en tjänst som består i ställande av diagnos, rådgivning angående viss terapibehandling och eventuellt utförande av behandling, vilket allt ingår i den ... beskrivna störningsfältsdiagnostiken, är undantagen från mervärdesskatteplikt, och gäller detta även om den aktuelle tjänsteleverantören inte kan anses utgöra en medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga, när han utför tjänsten?"

18. Enligt artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet gäller undantag från mervärdesskatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

19. Som kommissionen med rätta har påpekat vid den muntliga förhandlingen är det i båda målen vid den nationella domstolen ostridigt fråga om sjukvårdande behandling. Detta ifrågasätts inte heller när det gäller fallet Solleveld, även om störningsfältsdiagnostik utgör en alternativ metod i förhållande till den allmänt erkända läkarvetenskapen. Någon tolkning av begreppet sjukvårdande behandling, som utan tvekan är ett gemenskapsrättsligt begrepp, behövs därför inte i förevarande fall. Tveksamheten rörande tolkningen avser endast formuleringen "medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga".

20. De undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet utgör principiellt självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning. [6]

21. Domstolen har i sin fasta rättspraxis särskilt påpekat att även om medlemsstaterna enligt inledningen i artikel 13 A 1 i sjätte direktivet skall fastställa villkoren för undantagen i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av dem och förhindra skatteflykt, skatteundandragande och eventuellt missbruk, kan dessa villkor inte avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt. [7] De särskilda villkor för undantag som rör egenskaper eller identiteten hos en verksamhetsutövare som tillhandahåller tjänster som omfattas av undantag måste ges en gemenskapsrättslig tolkning. [8]

22. Dessa konstateranden av domstolen gäller emellertid endast i den mån direktivet ställer upp egna gemenskapsrättsliga begrepp men inte när det undantagsvis hänvisar till medlemsstaternas definitioner. [9] Av den klara ordalydelsen i artikel 13 A 1 c följer att det är medlemsstaterna som definierar de medicinska och paramedicinska yrkesutövare för vilka undantaget från skatteplikt är tillämpligt. [10]

23. Inte heller här går dock direktivets harmoniseringseffekt helt förlorad. När medlemsstaterna utövar sin befogenhet att inom ramen för ett direktiv definiera enskilda begrepp måste de nämligen beakta direk-

6 — Dom av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis (REG 2003, s. I-5965), punkt 22, av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe (REG 2004, s. I-11237), punkt 16, och av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 22. Se, i detta hänseende, även dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 25.

7 — Domen i målet Kingscrest och Montecello (ovan fotnot 6), punkt 24, där hänvisning görs till dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-5811), punkt 50. Se även dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93, Gemeente Emmen (REG 1996, s. I-1721), punkt 19.

8 — Domen i målet Kingscrest och Montecello (ovan fotnot 6), punkt 22 och följande punkt, där hänvisning görs till dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341), punkt 18.

9 — Domen i målet Gemeente Emmen (ovan fotnot 7), punkt 25. Se även mitt förslag till avgörande föredraget den 8 september 2005 i mål C-169/04, Abbey National (dom av den 4 maj 2006, REG 2006, s. I-4027), punkt 36, i fråga om artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet (förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna).

10 — I direktivet uppställs gemensamma krav på yrkeskvalifikationer för en rad medicinska yrken (till exempel läkare, tandläkare, barnmorskor och sjuksköterskor) för att säkerställa ömsesidigt erkännande (se från senare tid framför allt Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer, EGT L 255, s. 22, som har ersatt en rad olika direktiv). Medlemsstaterna är bundna av dessa bestämmelser vid utövandet av sin egen skönsmässiga bedömning. Såvitt framgår finns dock ännu inga sekundärrättsliga bestämmelser rörande psykoterapeuter och fysioterapeuter. Fysioterapeut eller sjukgymnast räknas endast i några medlemsstater som ett yrke som har en utbildning med särskild uppläggning (jämför artikel 11 c ii jämförd med bilaga 2 punkt 1 i direktiv 2005/36).

tivets syfte och de allmänna gemenskapsrättsliga principerna.[11]

24. Så länge medlemsstaterna håller sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har kan enskilda inte med stöd av direktivet göra gällande några rättigheter gentemot medlemsstaterna.[12] Den centrala frågan i de båda målen vid den nationella domstolen är därför huruvida medlemsstaten har hållit sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som den har enligt artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet i fråga om att definiera vad som är en paramedicinsk yrkesutövare.

25. Vad gäller tolkningsfrågan i mål C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) måste därför klaras ut vilka bestämmelser som medlemsstaterna har att iaktta när de fastställer de gynnade yrkesgrupperna. I mål C-443/04 (Solleveld) uppkommer frågan huruvida medlemsstaterna när de definierar yrkesutövarna även får fastställa vilken verksamhet inom ramen för denna yrkesutövning som skall vara mervärdesskattebefriad som sådan.

11 — Jämför när det gäller direktivets syfte domen i målet Gemeente Emmen (ovan fotnot 7), punkt 25. Jämför när det gäller de allmänna gemenskapsrättsliga principerna domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 55 och följande punkt, och dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkt 69. Se närmare härom nedan i punkt 37 och följande punkter.

12 — Domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 55, och i målet Dornier (ovan fotnot 11), punkt 69.

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

1. Parternas argument

26. Enligt kommissionen skall en medlemsstat, när den utfärdar bestämmelser med hänsyn till skyddet för folkhälsan, definiera paramedicinska yrken med ledning av de olika yrkesbeteckningar som är förbehållna personer med vissa kvalifikationer. En sådan definition är bindande för medlemsstaten även när det gäller undantag från mervärdesskatteplikt. För det fall registreringen i det nederländska yrkesregistret för fysioterapeuter är förenad med en exklusiv rätt att använda yrkestiteln, är de tjänster som J.E. van den Hout-van Eijnsbergen utför undantagna från mervärdesskatteplikt.

27. Klaganden själv anser att det är diskriminerande att psykologer och psykiatriker som utför psykoterapitjänster inte betalar mervärdesskatt, medan psykoterapeuter med pedagogisk utbildning var skyldiga att betala mervärdesskatt till och med år 1997.

28. Den nederländska regeringen har däremot anfört att de nationella bestämmel-

serna uppfyller kravet på att villkoren för undantag enligt artikel 13 A 1 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt och kopplas till objektiva och enkla tillämpningskriterier. Först när psykoterapeutisk behandling har fått en större betydelse i samhället kan det vara motiverat att undanta sådana tjänster från mervärdesskatteplikt. Principen om skatteneutralitet har heller inte åsidosatts eftersom alla psykoterapeuter har behandlats lika.

2. Bedömning

a) Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid definitionen av paramedicinska yrkesutövare

29. Artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vid definitionen av paramedicinska yrkesutövare. Medlemsstaterna får också välja vilken lagstiftningsmetod den skall tillämpa när den använder sig av detta utrymme.

30. Som framgår av inledningssatsen i punkt 1 i den nämnda bestämmelsen skall införlivandebestämmelserna bland annat möjliggöra en enkel tillämpning av undantagen. Detta syfte uppnås bäst om medlemsstaten i den nationella lagstiftningen om mervärdesskatt preciserar vilka yrkesutövare som skall anses utöva paramedicinska yrken och vars transaktioner därmed skall vara undantagna från mervärdeskatteplikt. Man kan även i de mervärdesskatterättsliga bestämmelserna hänvisa till bestämmelser i den lagstiftning som rör yrket och där yrket preciseras närmare.

31. Det kan dock inte finnas något tvingande krav på en uttrycklig föreskrift i de skatterättsliga bestämmelserna.[13] För att bestämma vilka yrken i den berörda medlemsstaten som skall gälla som paramedicinska i syfte att ge undantag från mervärdesskatteplikt får medlemsstaterna emellertid hänvisa till bestämmelser av annan art endast om det saknas skatterättsliga bestämmelser om detta.

32. Kommissionen vill däremot — oavsett de nationella mervärdesskatterättsliga bestämmelserna — beakta även övriga bestämmelser i vilka yrken med anknytning till hälsosektorn regleras. Av sådana bestämmelser följer behandlingen i mervärdesskattehänseende i det närmaste automatiskt, utan att medlemsstaten har ett särskilt utrymme för skönsmässig bedömning på mervärdesskatteområdet.

13 — Jämför, när det gäller erkännande av inrättningar i den mening som avses i artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet, domen i målet Dornier (ovan fotnot 11), punkt 67.

33. Jag delar inte kommissionens uppfattning på denna punkt. Enligt artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet förutsätts att medlemsstaten definierar vissa yrken som *paramedicinska* yrken. Den nederländske lagstiftaren har visserligen reglerat psykoterapeutyrket med bestämmelser av juridisk art men har inte klassificerat det som ett paramedicinskt yrke. Yrket nämns varken i mervärdesskattelagen eller i lagen om paramedicinska yrken, till vilken mervärdesskattelagen hänvisar.

34. Den omständigheten i sig att en viss yrkesbeteckning med hänsyn till folkhälsoskyddet endast får användas av personer med vissa kvalifikationer saknar betydelse för frågan huruvida ett yrke skall anses som paramedicinskt. Det strider mot det krav på tydlighet i rättsligt hänseende, som kommer till uttryck i inledningssatsen i artikel 13 A 1 i sjätte direktivet, att av bestämmelserna om yrkesregister för psykoterapeuter dra slutsatser angående behandlingen i mervärdesskattehänseende för paramedicinska yrkesutövare.

b) Gränserna för utrymmet för skönsmässig bedömning

35. Det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har när det gäller att definiera vad som är en paramedicinsk yrkesutövare i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen är inte oinskränkt. De gränser som gäller säkerställer framför allt att en medlemsstat inte godtyckligt gör en åtskillnad mellan mervärdesskattebefriade och mervärdesskattepliktiga paramedicinska yrkesutövare.

36. I förevarande fall skall prövas huruvida Nederländerna har överskridit gränserna för utrymmet för den skönsmässiga bedömningen genom att inte erkänna psykoterapeutyrket som ett paramedicinskt yrke och genom att inte undanta sådana yrkesutövares transaktioner från mervärdesskatteplikt. En sådan prövning fordrar en noggrann undersökning av den faktiska och rättsliga situationen i Nederländerna före år 1997, och det ankommer i princip på den nationella domstolen att göra en sådan. [14] Domstolen kan dock ge upplysningar om vilka synpunkter som därvid skall beaktas.

37. När en medlemsstat använder sig av sitt utrymme för skönsmässig bedömning måste den beakta direktivets syfte och de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, särskilt

14 — Jämför domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 56, och i målet Dornier (ovan fotnot 11), punkt 69. I målet Dornier drog domstolen rentav själv slutsatsen att den berörda medlemsstaten hade gått utöver gränserna för utrymmet för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet att erkänna inrättningar som kan likställas med statliga sjukhus (punkt 70 i domen).

likabehandlingsprincipen och principen om skatteneutralitet. [15]

38. Enligt domstolens rättspraxis skall de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet i princip tolkas restriktivt eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. [16] När det gäller sjukvårdande behandling skall emellertid hänsyn även tas till det sociala syftet med ett undantag från skatteplikten. Sådana tjänster skall vara tillgängliga för allmänheten och inte fördyras av mervärdesskatt. [17]

39. Den nationelle lagstiftaren får alltså inte göra kretsen av skattebefriade paramedicinska yrkesutövare för stor utan endast inbegripa sådana yrkesgrupper vars utövare har kvalifikationer för att utföra medicinska tjänster. Som kommissionen och den nederländska regeringen med rätta har påpekat består allmänintresset nämligen uteslutande av att undantag från skatteplikt görs för sjukvårdande behandling som utförs av kvalificerad personal.

40. Av likabehandlingsprincipen följer att yrkesutövare i olika yrkesgrupper måste behandlas lika i skattehänseende om de har likartade kvalifikationer för en viss verksamhet. Principen om skatteneutralitet, som i själva verket endast utgör ett närmare uttryck för den allmänna likabehandlingsprincipen, utgör hinder för att näringsidkare som tillhandahåller likartade prestationer behandlas olika i skattehänseende. [18]

41. Den nationella domstolen måste i förevarande fall alltså undersöka huruvida en psykoterapeut i den mening som avses i förordningen om yrkesregister för psykoterapeuter, som har en sådan utbildning som

15 — Jämför när det gäller direktivets syfte domen i målet Gemeente Emmen (ovan fotnot 7), punkt 25, och när det gäller de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 55 och följande punkt, och i målet Dornier (ovan fotnot 11), punkt 69. Se även dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkt 27, i vilken domstolen slog fast att sjätte direktivet, då medlemsstaterna har möjlighet att bestämma villkoren för ett undantag från skatteplikt, inte tillåter dem att åsidosätta principen om skatteneutralitet.

16 — Domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 28, och dom av den 20 oktober 2003 i mål C-307/01, d'Ambrumenil och Dispute Resolutions Services Ltd (REG 2003, s. I-13989), punkt 52, domen i målet Dornier (ovan fotnot 11), punkt 42, och i målet Kingscrest och Montecello (ovan fotnot 6), punkt 29.

17 — Domen i målet d'Ambrumenil (ovan fotnot 16), punkt 58, med hänvisning till dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 23, och domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 29, vilka rör det motsvarande undantaget från skatteplikt för sjukhusvård enligt artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet.

18 — Domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 30, och i målet Dornier (ovan fotnot 11), punkt 44, samt dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20, och av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG 2005, s. I-1131), punkt 24.

klaganden, har samma kvalifikationer för att tillhandahålla psykoterapitjänster som psykiatriker och psykologer.

42. Till skillnad från vad den nederländska regeringen har anfört är det inte redan av den omständigheten att alla psykoterapeuter behandlas lika uteslutet att principen om skatteneutralitet har åsidosatts. Vad som skall jämföras är nämligen de *psykoterapitjänster* som tillhandahålls å ena sidan av psykiatriker och psykologer och å andra sidan av psykoterapeuter. Tjänsteleverantörens identitet saknar däremot i princip betydelse för prövningen huruvida tjänsterna är likvärdiga.[19] Olikartade kvalifikationer hos olika personer som tillhandahåller medicinska tjänster kan dock föranleda slutsatser angående kvaliteten på tjänsterna i sig och därmed indirekt påverka prövningen av huruvida tjänsterna är likvärdiga.

43. För frågan huruvida tjänsterna är jämförbara har det ingen avgörande betydelse att psykiatriker och psykologer kan erbjuda psykoterapi tillsammans med andra tjänster, exempelvis medicinering, och därigenom eventuellt uppnå vissa synergieffekter. Att det finns ett psykoterapeutyrke visar nämligen att psykoterapi principiellt skall ses som en självständig tjänst som kan sättas in oberoende av andra former av terapi.

44. Tolkningsfrågan i mål C-444/04 skall därför besvaras på det sättet, att artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vid definitionen av paramedicinska yrkesutövare. När en medlemsstat använder sig av detta utrymme måste den beakta syftet med sjätte direktivet och de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, framför allt likabehandlingsprincipen och principen om skatteneutralitet. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida den berörda medlemsstaten har överskridit gränserna för utrymmet för den skönsmässiga bedömningen genom att inte, till skillnad mot vad som gäller för motsvarande tjänster som utförs av psykiatriker och psykologer, undanta tjänster som utförs av psykoterapeuter från mervärdesskatteplikt.

C — *Mål C-443/04 (Solleveld)*

45. I detta mål skall det undersökas huruvida det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet i fråga om att definiera vad som är en paramedicinsk yrkesutövare

19 — Domen i målet Gregg (ovan fotnot 18), punkt 20, och i målet Linneweber och Akritidis (ovan fotnot 18), punkt 25.

även innefattar en befogenhet att fastställa vilken yrkestypisk verksamhet som skall vara mervärdesskattebefriad som sådan.

1. Parternas argument

46. Enligt H.A. Solleveld gäller artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet för all sjukvårdande behandling. Medlemsstaterna får inte utesluta vissa former av sjukvårdande behandling från skattebefrielsen när behandlingen utförs av en viss paramedicinsk yrkesgrupp. Det är heller inte tillåtet att i skattehänseende behandla tjänster avseende störningsfältsdiagnostik olika beroende på om tjänsten utförs av en diplomerad fysioterapeut eller av en läkare.

47. Kommissionen anser att tjänsterna i fråga är skattefria eftersom de utgör sjukvårdande behandling och utförs av en erkänd paramedicinsk yrkesutövare inom ramen för dennes yrkesverksamhet. Om fysioterapeuter enligt nationell rätt inte skall ha rätt att utföra behandlingen i fråga måste medlemsstaten förhindra detta genom särskilda yrkesbestämmelser och disciplinära åtgärder och inte genom att utesluta tjänsten från mervärdesskattebefrielse. Frågan huruvida sjukvårdande behandling utförs av en kvalificerad person och undantag från mervärdesskatteplikt därför ligger i allmänintresset skall inte vara föremål för prövning i varje enskilt fall. Den enhetliga tillämpningen av direktivet äventyras om undantaget från skatteplikt görs beroende av en definition av sjukvårdande behandling som innefattar att den skall utföras inom ett visst verksamhetsområde.

48. Den nederländska regeringen hänvisar till att villkoren för undantag från skatteplikt skall tolkas restriktivt. Bestämmelsens sociala målsättning är att endast sådana medicinska tjänster skall befrias från mervärdesskatteplikt som utförs av personer som har kvalifikationer för detta. De nederländska bestämmelserna är objektiva och enkla. Med ledning av lagen om yrken inom personlig hälsovård går det att utläsa vilka tjänster som är undantagna från skatteplikt.

2. Bedömning

49. Undantaget från skatteplikt för sjukvårdande behandling har, som jag berört ovan, till syfte att undvika en fördyring av sådana tjänster. [20] För att undantaget från skatteplikt skall vara motiverat måste tjänsterna emellertid uppnå en viss kvalitetsnivå. I

20 — Se ovan punkt 38.

bestämmelsen uppställs därför det kriteriet att behandlingen skall ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare och därmed av en kompetent person. [21]

50. Det har förbehållits medlemsstaterna att definiera de berörda yrkesutövarna. Frågan är emellertid huruvida detta utrymme för skönsmässig bedömning innefattar ett fastställande av vilken verksamhet som skall räknas till en viss yrkesutövning och därmed vara skattefri.

51. Ordalydelsen i artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet ger inget klart besked härom. Endast den engelska språkversionen medger att man av ordalydelsen kan förstå saken på det sättet, att medlemsstaterna även skall definiera vilka verksamheter som skall räknas till en paramedicinsk yrkesutövares verksamhetsområde. Den har följande lydelse: *"the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned."* Det är dock oklart huruvida satsdelen *"as defined by the Member State"* kopplas endast till *"medical and paramedical professions"* eller till hela uttrycket *"the exercise of the medical and paramedical professions"*.

52. Enligt kommissionen skall uttrycket "ges av ... paramedicinska yrkesutövare" snarare ses i faktisk betydelse, så att tjänsten i fråga utförs i yrkesverksamheten och inte inom ramen för någon annan sidoverksamhet.

53. Då kvarstår emellertid för det första frågan hur ramen för paramedicinska yrkesutövares verksamhet rent faktiskt ser ut. Därvid kan man visserligen beakta olika indikationer, exempelvis att den sjukvårdande behandlingen utförs på mottagningen. Men hur skall man då bedöma hembesök? Just den omständigheten att en viss verksamhet inte har med yrkesutövningen att göra är ett tydligt tecken på att tjänsteleverantören har gått utanför den yrkesmässiga ramen.

54. För det andra förbiser kommissionen direktivets syfte att sjukvårdande behandling skall undantas från beskattning endast om den utförs av personer som är kvalificerade för detta. [22]

21 — Se ovan punkt 37.

22 — Se ovan punkt 39.

55. Direktivet överlåter åt medlemsstaterna att definiera de medicinska och paramedicinska yrkesutövare som är kvalificerade att utföra medicinska tjänster. En sådan definition skulle vara ofullständig om den endast innehöll abstrakta krav på kvalifikationer för dem som vill utöva ett visst medicinskt yrke utan att det samtidigt angavs vilka verksamheter detta yrke omfattar. Alla medicinska och paramedicinska yrkeskvalifikationer lämpar sig nämligen inte för alla former av sjukvårdande behandling. Det är uppenbart att en fysioterapeut inte är utbildad exempelvis för att göra kirurgiska ingrepp. Skulle han ändå göra detta strider det mot direktivets syfte att undanta en sådan tjänst från mervärdesskatteplikt. Det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har vid definitionen av medicinska och paramedicinska yrkesutövare innefattar därför en befogenhet att definiera vilken verksamhet som ett visst yrke kvalificerar för, och därigenom även möjlighet att inskränka mervärdesskattebefrielsen till sådan verksamhet.

56. Kommissionen föreslår i sammanhanget, att medlemsstaterna med särskilda yrkesbestämmelser skall förhindra sådan sjukvårdande behandling som innebär ett överskridande av de yrkesmässiga ramarna, i stället för att låta sådan behandling få följder för mervärdesskattebefrielsen.

57. Jag ger kommissionen rätt i att kvalitetssäkringen normalt inte skall ske med hjälp av mervärdesskattelagstiftningen. Domstolen har också i fast rättspraxis slagit fast att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att allmänt göra åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner. [23]

58. Med det aktuella undantaget uppfyller emellertid just mervärdesskattelagstiftningen i sig ett allmännyttigt syfte. Enligt detta syfte skall en tjänst vara undantagen från skatteplikt endast om den utförs av en för detta allmänt kvalificerad person.

59. Kommissionen befarar dock att det kan uppkomma väsentliga avvikelser mellan medlemsstaterna vid tillämpningen av undantaget från skatteplikt för sjukvårdande behandling om undantaget skall vara beroende av hur respektive verksamhetsområde utformas.

23 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkterna 16 och 17, domen i Fischer (ovan fotnot 15), punkterna 21, 27 och följande punkt, av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop "Siberië" (REG 1999, s. I-3971), punkterna 14 och 21, och av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets (REG 2000, s. I-4993), punkt 19.

60. Om detta kan jag först konstatera att gemenskapslagstiftaren har tagit med i beräkningen att vissa avvikelser mellan de nationella rättsordningarna kan uppkomma när medlemsstaterna har getts ett eget utrymme för skönsmässig bedömning vid definitionen av medicinska och paramedicinska yrkesutövare.

61. Dessutom utgör principen om skatteneutralitet hinder mot att en medlemsstat utformar verksamhetsområdet så att det leder till en godtycklig och i förhållande till andra medlemsstater alltför avvikande tillämpning av undantaget från skatteplikt. [24] Enligt principen om skatteneutralitet får likvärdiga prestationer visserligen inte behandlas olika endast på grund av att de utförs av personer med olika yrkesbakgrund. [25] När det gäller sjukvårdande behandling har tjänsteleverantörens personliga kvalifikationer emellertid avgörande betydelse för den utförda tjänstens kvalitet. Följaktligen kan tjänster som utförs av personer som inte har utbildning för detta och tjänster som utförs av kvalificerade personer i regel inte anses som likvärdiga.

62. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida de nederländska skattemyndigheterna vid kvalificeringen av störningsfältsdiagnostik i det konkreta fallet i tillräcklig mån har beaktat principen om skatteneutralitet.

63. Därvid kan emellertid det problemet uppkomma att denna form av sjukvårdande behandling inte entydigt kan kopplas till något medicinskt eller paramedicinskt yrke eftersom det här är fråga om en alternativ metod av nytt slag. Metoden tycks också ha en tvärvetenskaplig ansats eftersom man med den, genom diagnos och behandling i mun och käke, behandlar psykiska och organiska störningar som traditionellt behandlas av olika yrkesgrupper, i vissa fall även av fysioterapeuter om det är fråga om störningar av rörelsefunktionen.

64. Det skulle inte vara förenligt med syftet med artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet om en tjänst som ostridigt är att anse som sjukvårdande behandling ändå skall vara under-

24 — Se, i detta hänseende, ovan punkt 37 samt punkt 42 och följande punkter.

25 — Se, i detta hänseende, ovan punkt 42 och hänvisningarna i fotnot 19.

kastad mervärdesskatteplikt på grund av att den inte passar in i något traditionellt verksamhetsområde. [26]

65. För att ett sådant resultat skall undvikas får nationella bestämmelser i vilka ett yrkes verksamhetsområde fastställs inte kunna tolkas alltför restriktivt. Det måste i stället säkerställas att sådana bestämmelser är så öppet utformade att de kan omfatta även tvärvetenskapliga metoder av nytt slag. Yrken som förutsätter en omfattande utbildning skall därvid i regel ges större svängrum än mindre kvalificerade yrken.

66. Utifrån dessa förutsättningar kan antas att transaktioner i samband med störningsfältsdiagnostik är undantagna från mervärdesskatteplikt i vart fall om den som utför diagnostiken är läkare eller tandläkare, eftersom dessa yrkesgrupper har en omfattande medicinsk utbildning. Å andra sidan kan det sägas vara tveksamt huruvida läkare eller tandläkare rent faktiskt har bättre kvalifikationer för detta än fysioterapeuter. Av begäran om förhandsavgörande framgår nämligen att H.A. Sollevelds patienter ofta hänvisas till honom av läkare som uppenbarligen inte själva kan (eller vill) tillämpa den berörda metoden.

67. Det är oklart huruvida tjänster avseende störningsfältsdiagnostik enligt nederländsk lagstiftning rent faktiskt är undantagna från skatteplikt om de utförs av läkare. H.A. Solleveld har gjort gällande att så är fallet. Den nederländska regeringen ville på en uttrycklig fråga vid den muntliga förhandlingen inte ge ett bestämt svar. Skulle den nationella domstolen komma fram till att läkares verksamhet på detta område är befriad från mervärdesskatt, måste den pröva huruvida motsvarande tjänster som utförs av fysioterapeuter kan anses likvärdiga till följd av att fysioterapeuters kvalifikationer för verksamheten är likvärdiga med läkares. Om så är fallet gäller enligt principen om skatteneutralitet att tjänsterna skall behandlas lika.

68. Om en erkänd form av sjukvårdande behandling enligt gällande regler inte faller under vare sig medicinska eller paramedicinska yrkesutövares verksamhetsområde, måste det även beaktas huruvida tjänsteleverantören har särskilda kvalifikationer för att utföra en sådan ny metod, exempelvis därför att han har genomgått särskild utbildning.

26 — Detta kan emellertid föranleda att frågan uppkommer huruvida man rent faktiskt kan anse att sådana tjänster utgör sjukvårdande behandling.

69. Sammanfattningsvis kan det konstateras, att artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet ger medlemsstaterna befogenhet att definiera vilken form av sjukvårdande behandling som skall anses tillhöra verksamhetsområdet för en viss medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövare och därmed som sådan är undantagen från mervärdesskatteplikt. En sådan definition måste dock ha en utformning som är så öppen att även alternativa tvärvetenskapliga metoder som erkänns som sjukvårdande behandling kan hänföras till en eller flera yrkesgrupper. När en medlemsstat utövar sin befogenhet måste den även beakta principen om skatteneutralitet.

V — Förslag till avgörande

70. Sammanfattningsvis föreslår jag att domstolen skall besvara Hoge Raads tolkningsfrågor på följande sätt:

— *Mål C-444/04*

"Artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vid definitionen av paramedicinska yrkesutövare. När en medlemsstat använder sig av detta utrymme måste den beakta syftet med sjätte direktivet och de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, framför allt likabehandlingsprincipen och principen om skatteneutralitet. Det ankommer på

den nationella domstolen att pröva huruvida den berörda medlemsstaten har överskridit gränserna för utrymmet för den skönsmässiga bedömningen genom att inte, till skillnad mot vad som gäller för motsvarande tjänster som utförs av psykiatriker och psykologer, undanta tjänster som utförs av psykoterapeuter från mervärdesskatteplikt."

— *Mål C-443/04*

"Artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet ger medlemsstaterna befogenhet att definiera vilken form av sjukvårdande behandling som skall anses tillhöra verksamhetsområdet för en viss medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövare och därmed som sådan är undantagen från mervärdesskatteplikt. En sådan definition måste dock ha en utformning som är så öppen att även alternativa tvärvetenskapliga metoder som erkänns som sjukvårdande behandling kan hänföras till en eller flera yrkesgrupper. När en medlemsstat utövar sin befogenhet måste den även beakta principen om skatteneutralitet."