DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 27 april 2006 *

I de förenade målen C-443/04 och C-444/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 15 oktober 2004 som inkom till domstolen samma dag, i målen

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

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

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet och A. Ó Caoimh (referent),

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: H. von Holstein, biträdande justitiesekreterare,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 oktober 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— H.A. Solleveld, genom A.B. Schoonbeek, advocaat,

— J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, genom F.D. Kouwenhoven, belastingadviseur,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och D.J.M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom P. van Nuffel och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 december 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning

rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran om förhandsavgörande har uppkommit i två tvister mellan fysioterapeuten H.A. Solleveld respektive psykoterapeuten J.E. van den Hout-van Eijnsbergen å ena sidan, och Staatssecretaris van Financiën å andra sidan, med anledning av beslut som fattats av Inspecteur van de Belastingdienst — Ondernemingen (skattemyndigheten), vilken avslagit en begäran om undantag från mervärdesskatteplikt för sjukvårdande behandling som dessa gett i samband med respektive yrkesutövning.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 13 A.1 i sjätte direktivet föreskrivs 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:

...

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

...”

Den nationella lagstiftningen

Bestämmelserna på mervärdesskatteområdet

4 I dess lydelse före den 1 december 1997 föreskrevs i artikel 11.1 g i lag om mervärdesskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) av den 28 juni 1968 (Stb. 1968, s. 329) (nedan kallad mervärdesskattelagen av år 1968) att följande skulle undantas från mervärdesskatt:

”[T]jänster som utförs av läkare utom veterinärer, psykologer, logopeder, sjuksköterskor och barnmorskor; tjänster som utförs av en person som utövar ett paramedicinskt yrke som regleras enligt lagen om paramedicinska yrken ... .”

5 Sedan den 1 december 1997 föreskrivs i artikel 11.1 g i lag av år 1968 om mervärdesskatt att följande skall undantas från mervärdesskatt:

"[T]jänster som utförs av en person som utövar ett yrke som regleras enligt lagen om yrken inom personlig hälsovård ... ."

Hälsovårdsbestämmelser

6 I artikel 1.2 i lag om paramedicinska yrken (Wet op de paramedische beroepen), av den 21 mars 1963 (Stb. 1963, s. 113) (nedan kallad lagen om paramedicinska yrken) föreskrevs följande fram till det att denna lag upphävdes år 1997:

"Denna lag skall inte tillämpas på vård som ges av sjuksköterskor och skall dessutom endast tillämpas på paramedicinska yrken som regleras genom allmänna förvaltningsrättsliga föreskrifter på grundval av artikel 2."

7 Det framgår av beslutet om hänskjutande i mål C-444/04 att när lagen om paramedicinska yrken var i kraft tillkännagavs villkoren för att föras upp i förteckningen över psykoterapeuter i förordning om registrering av psykoterapeuter (Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten, Stcrt. 1986, s. 149, nedan kallat förordningen av år 1986). Det är fastslaget att detta beslut inte utgjorde en förordning i den mening som avses i lagen om paramedicinska yrken.

8 I artikel 3.1 i lag om yrken inom personlig hälsovård (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg) av den 11 november 1993 (Stb. 1993, s. 655), i ändrad lydelse av år 1997 (nedan kallad BIG-lagen):

"Förteckningar skall upprättas i vilka de som uppfyller de villkor som uppställts i detta syfte enligt denna lag och som lämnar in en ansökan skall föras in i egenskap av läkare, tandläkare, apotekare, sjukvårdande psykolog, psykoterapeut, fysioterapeut, barnmorska, sjuksköterska."

9 De verksamheter som omfattas av området för fysioterapeuters särskilda verksamhet i den mening som avses i BIG-lagen definieras och räknas upp i artikel 29 i denna lag respektive i artikel 5 i förordning om utbildningsvillkor för fysioterapeuter och dessas särskilda verksamhet (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut) av den 13 oktober 1997 (Stb. 1997, nr 516, nedan kallat förordningen av år 1997). Enligt artikel 5.1 i denna förordning omfattar denna verksamhet bland annat undersökning av patienter med avseende på motoriska hinder och behandling av dessa med fysioterapeutiska metoder. Enligt andra punkten i den ovannämnda artikeln omfattar dessa metoder rörelseterapi, massageterapi och fysisk stimulans, med undantag för joniserande strålning.

Tvisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-443/04

10 H.A. Solleveld är fysioterapeut och har upptagits som sådan i den förteckning som föreskrivs i BIG-lagen. Förutom "klassisk" fysioterapi arbetar H.A. Solleveld även

med vad som kallas "störningsfältsdiagnostik". Han har genomgått en särskild kompletterande utbildning för detta i Tyskland. Det framgår av beslutet om hänskjutande att i denna verksamhet fästs särskild uppmärksamhet vid funktionsrubbningar i käke och mun, vilka diagnostiseras genom röntgenfotografier, mätning av elektriska strömmar i munnen och huden och undersökning av munhålan. Denna verksamhet grundar sig på teorin att en fördjupad undersökning av käke, tanduppsättning och munhåla gör det möjligt att upptäcka orsaken till olika besvär och sjukdomar och kan utgöra utgångspunkt för en behandling i syfte att bota patienten eller att förbättra hans tillstånd.

11 H.A. Sollevelds verksamhet på detta område består i att först göra en diagnos för att fastställa om de besvär patienten klagar över har samband med "störningsfält" i käkbenet eller tanduppsättningen. Om detta är fallet upprättar H.A. Solleveld en behandlingsplan. Denna innefattar huvudsakligen softlaserbehandling, homeopatisk medicinering och manuell terapi. Innan han påbörjar denna behandling kan H.A. Solleveld även remittera patienten till en tandläkare eller tandkirurg.

12 Eftersom H.A. Solleveld inte betalat in mervärdesskatt för de tjänster han tillhandahållit i samband med störningsfältsdiagnostik, sändes meddelanden om taxeringsändring till honom avseende tiden mellan den 1 januari 1994 och den 31 december 2000. Skattemyndigheten avslog hans begäran om omprövning avseende dessa meddelanden. Avslagsbesluten grundades bland annat på yttrande från inspecteur voor de gezondheiszorg (hälsovårdsmyndigheten), enligt vilka störningsfältsdiagnostik inte omfattas av området för fysioterapeuters särskilda verksamhet i den mening som avses i artikel 29 i BIG-lagen och artikel 5 i förordningen av år 1997.

13 Gerechtshof te Amsterdam ogillade i dom av den 18 november 2002 den talan som väckts av H.A. Solleveld mot besluten att avslå hans begäran om omprövning. Gerechtshof te Amsterdam motiverade i sak sin dom med att H.A. Solleveld inte kunde anses ha tillhandahållit den ifrågavarande vården i egenskap av fysioterapeut.

14 H.A. Solleveld överklagade den ovannämnda domen till Hoge Raad der Nederlanden. Denna domstol angav i beslutet om hänskjutande att H.A. Solleveld inte tillhandahållit de ifrågavarande tjänsterna i sin yrkesutövning i den mening som avses i BIG-lagen och ville veta om tjänsterna ändå skall undantas från mervärdesskatt, dels eftersom syftet med dem är att ur subjektiv synvinkel bidra till den medicinska vården av patienten, dels eftersom det framgår av de omständigheter som fastslagits av Gerechtshof te Amsterdam att andra läkare eller tandläkare remitterar 40 procent av H.A. Sollevelds patienter till honom och att de flesta försäkringsbolag ersätter kostnaderna för behandlingen, åtminstone när patienterna tecknat en kompletterande försäkring för annan läkarvård än den traditionella.

15 Det är mot denna bakgrund som Hoge Raad der Nederlanden har beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet tolkas så, att en tjänst som består i att ställa diagnos, ge råd angående viss terapibehandling och eventuellt behandla, vilket ingår i den ... beskrivna [störningsfälts]diagnostiken ..., är undantagen från mervärdesskatteplikt, och gäller detta även om tjänsten inte ingår i utövarens medicinska eller paramedicinska yrkesutövning såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga?"

Mål C-444/04

16 J.E. van den Hout van Eijnsbergen utövar psykoterapeutisk verksamhet som enskild näringsidkare och har i detta syfte en examen i pedagogik. Eftersom Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (huvudmyndighet för mental hälsovård) fastställt att hon uppfyllde villkoren enligt förordningen av år 1986, skrevs hon år 1988 in som psykoterapeut i den förteckning som föreskrivs i denna förordning.

17 Eftersom J.E. van den Hout van Eijnsbergen inte betalat in mervärdesskatt för de tjänster hon tillhandahållit i samband med sin verksamhet, sändes meddelanden om taxeringsändring till henne avseende tiden mellan den 1 januari 1992 och den 31 december 1995. Skattemyndigheten avslog hennes begäran om omprövning avseende detta meddelande.

18 Gerechtshof te 's-Gravenhage ogillade genom dom av den 20 mars 2003 den talan som väckts av J.E. van den Hout van Eijnsbergen mot beslutet att avslå hennes begäran om omprövning. Gerechtshof te 's-Gravenhage motiverade i sak sin dom med att begreppet tjänster som utförs av läkare och psykologer i artikel 11.1 g i mervärdesskattelagen av år 1968, i dess lydelse under de beskattningsår som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, endast syftar på tjänster som utförs av legitimerade läkare eller psykologer.

19 J.E. van den Hout van Eijnsbergen överklagade den ovannämnda domen till Hoge Raad der Nederlanden. Denna domstol angav i beslutet om hänskjutande att det inte finns någon rimlig grund att betvivla att psykoterapeutisk behandling som ges av enskilda näringsidkare inte skulle ha ett terapeutiskt syfte och konstaterade att psykoterapeuter inte förts upp i yrkesförteckningen i artikel 11.1 g i mervärdesskattelagen av år 1968 i den lydelse som skall tillämpas på tvisten. Detta gäller även om dessa uppfyller de rättsliga kraven för att registreras och även om de verkligen förts in i förteckningen över psykoterapeuter. Den hänskjutande domstolen angav vidare att enligt denna bestämmelse, i dess lydelse efter den 1 december 1997, skall vård som ges av psykoterapeuter undantas från mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen vill därför veta om den uttömmande uppräkningen av vårdyrken som föreskrivs i mervärdesskattelagen av år 1968 i dess lydelse före ovannämnda datum, är tillräcklig för att den ifrågavarande vården inte skall undantas från mervärdesskatt i enlighet med artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

20 Det är mot denna bakgrund som Hoge Raad der Nederlanden har beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet tolkas så, att psykoterapeutiska tjänster, som utförs av en yrkesutövare som uppfyller de [ovan] angivna rättsliga kraven för registrering och som är införd i ... registret för psykoterapeuter, är undantagna från mervärdesskatteplikt, och gäller detta även om tjänsten inte ingår i utövarens medicinska eller paramedicinska yrkesutövning såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga?"

21 Genom beslut av domstolens ordförande den 21 januari 2005 förenades mål C-443/04 med mål C-444/04 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt med avseende på domen.

Bedömningen av tolkningsfrågorna

22 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågorna för att få klarhet i om det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tillämpas på behandling som ges av en fysioterapeut respektive av en psykoterapeut utanför den medicinska eller paramedicinska yrkesutövning som definieras av medlemsstaten i fråga.

23 Enligt en bokstavstolkning av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall en praktiker uppfylla två krav för att undantas från mervärdesskatt i enlighet med den

bestämmelsen. Han skall för det första ge "sjukvårdande behandling" och denna skall för det andra "ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga".

24 Det har i förevarande mål inte bestritts att den behandling som ges av sökandena vid den nationella domstolen utgör sjukvårdande behandling i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom behandlingen ges i syfte att diagnostisera, vårda och om möjligt bota sjukdomar och hälsoproblem och därvid har ett terapeutiskt syfte (dom av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, REG 2003, s. I-13989, punkt 57).

25 Den hänskjutande domstolens frågor avser däremot huruvida den ovannämnda behandlingen kan anses ha getts i samband med medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövning såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga, i enlighet med det andra villkoret i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

26 Det framgår härvid av besluten om hänskjutande att den behandling som är i fråga i mål C-444/04 getts av en person som vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inte var en paramedicinsk yrkesutövare, såsom dessa definieras i den nationella lagstiftningen med avseende på undantag från mervärdesskatteplikt. Den behandling som är ifråga i mål C-443/04 omfattas inte, även om de getts av en paramedicinsk yrkesutövare, av området för detta yrkes särskilda verksamhet, såsom denna definieras i den ovannämnda lagstiftningen.

27 Härav följer att den hänskjutande domstolen genom sin fråga i mål C-444/04 närmare bestämt syftar till att fastställa i vilken mån medlemsstaterna, med avseende på undantag från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 c i sjätte

direktivet, kan utesluta vissa yrken från definitionen av paramedicinska yrkesutövare i den nationella lagstiftningen. I mål C-443/04 frågar den ovannämnda domstolen däremot om samma medlemsstater kan utesluta viss särskild sjukvårdande behandling från den ovannämnda definitionen.

28 Det framgår härvid tydligt av lydelsen i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet att begreppet paramedicinska yrkesutövare inte definieras i denna bestämmelse i sig, utan att definitionen i medlemsstaternas interna lagstiftning skall gälla i detta avseende.

29 Det åligger under dessa förhållanden varje medlemsstat att i sin egen interna rättsordning ange för vilka paramedicinska yrkesutövare sjukvårdande behandling skall undantas från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Domstolen har tidigare fastslagit att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har ett utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende (dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911, punkt 81).

30 Detta utrymme för skönsmässig bedömning omfattar inte endast de kvalifikationer som fordras för att utöva de ovannämnda yrkena, utan även definitionen av den särskilda sjukvårdande behandling som omfattas av dessa yrken. Eftersom de olika kvalifikationer utövarna tillägnat sig nämligen inte med nödvändighet gör dem kvalificerade att ge alla slags vård, har en medlemsstat rätt att inom utrymmet för sin skönsmässiga bedömning anse att definitionen av paramedicinska yrkesutövare skulle vara ofullständig om den begränsades till allmänna krav på utövarnas kvalifikationer, utan uppgift om vilken vård dessa är kvalificerade för i samband med dessa yrken.

31 Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning är emellertid inte obegränsat i detta avseende.

32 Medlemsstaterna har visserligen, såsom den nederländska regeringen har hävdat, enligt första ledet i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet rätt att fastställa villkor för undantag för att säkerställa att dessa tillämpas på ett enkelt och riktigt sätt.

33 Tvärtemot vad kommissionen har hävdat måste det godtas att medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller definitionen av paramedicinska yrkesutövare innebär att det är tillåtet för medlemsstaterna att inte definiera ett visst yrke, såsom psykoterapeut i mål C-444/04, som sådan yrkesutövning, och därmed inte undanta det från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Detta gäller oberoende av att detta yrke i vissa övriga avseenden är föremål för särskild lagstiftning i nationell rätt.

34 Det är även korrekt såsom den nederländska regeringen hävdat att en riktig och enkel tillämpning av undantag från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet säkerställts när detta undantag, såsom i mål C-443/04 med avseende på fysioterapeuters tjänster, endast omfattar yrkesutövare som har de yrkeskvalifikationer som anges i den nationella lagstiftningen om paramedicinska yrkesutövare och endast omfattar den särskilda sjukvårdande behandling för vilken dessa kvalifikationer förvärvats, såsom denna verksamhet definierats i den ovannämnda lagstiftningen.

35 Det framgår emellertid av domstolens rättspraxis att kravet på att undantag tillämpas riktigt och enkelt inte medger att medlemsstaterna skadar ändamålen för sjätte direktivet eller gemenskapsrättsliga principer, särskilt principen om likabehandling som i fråga om mervärdesskatt återspeglas av principen om skatteneutralitet (se domen i det ovannämnda målet Dornier, punkterna 42 och 69, dom

av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkterna 29 och 52, och dom av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, REG 2006, s. I-589, punkterna 44-46).

36 När en skattskyldig ansöker om att viss sjukvårdande behandling skall anses ingå i verksamhet som utförs av paramedicinska yrkesutövare i syfte att undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, åligger det följaktligen de nationella domstolarna att bedöma om de behöriga myndigheterna har iakttagit gränserna för den skönsmässiga bedömning som följer av den ovannämnda bestämmelsen, med beaktande av bestämmelsens syfte och principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler, REG 2002, s. I-6833, punkt 56, domarna i de ovannämnda målen Dornier, punkt 69 och Kingscrest Associates och Montecello, punkt 52).

37 Vad först avser syftet med artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet erinrar domstolen om att det villkor som föreskrivs i denna bestämmelse, nämligen att sjukvårdande behandling skall ges av paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga, syftar till att säkerställa att undantaget tillämpas endast på sjukvårdande behandling som ges av personer som har erforderliga yrkeskvalifikationer (domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 27). All sjukvårdande behandling omfattas därför inte av ett sådant undantag från skatteplikt, eftersom detta endast avser sådan sjukvårdande behandling som håller en tillräckligt hög kvalitet med hänsyn till utövarens yrkesutbildning.

38 Härav följer att den omständigheten att ett visst yrke eller särskild verksamhet för sjukvårdande behandling inte omfattas av definitionen av paramedicinsk yrkesutövare i nationell lagstiftning med avseende på det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall kunna motiveras av objektiva skäl grundade på

yrkeskvalifikationerna hos dem som ger denna vård och därigenom på överväganden beträffande kvalitén på de tillhandahålla tjänsterna.

39 Domstolen erinrar för det andra om att principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt rättspraxis utgör hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20, och domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 54).

40 För att fastställa om olika slag av sjukvårdande behandling är likartad, skall, i fråga om det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet och med hänsyn till målsättningen för denna bestämmelse, yrkeskvalifikationerna för dem som ger denna vård beaktas. Om dessa inte är identiska kan de olika slagen av sjukvårdande behandling endast anses vara likartade om de håller motsvarande kvalitet för mottagarna av tjänsten.

41 Härav följer att den omständigheten att ett yrke eller särskild verksamhet för sjukvårdande behandling inte omfattas av definitionen av paramedicinsk yrkesutövare i nationell lagstiftning, med avseende på det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, strider mot principen om skatteneutralitet endast om det kan visas att utövarna av detta yrke eller denna särskilda verksamhet har sådana yrkeskvalifikationer att det, med avseende på denna sjukvårdande behandling, säkerställs att deras behandling håller en kvalitetsnivå som motsvarar den behandling som ges av dem som undantas från skatteplikt enligt samma nationella lagstiftning.

42 Det åligger därför den hänskjutande domstolen att med beaktande av vad ovan anförts fastställa huruvida det förhållandet att i mål C-444/04 yrket psykoterapeut, och i mål C-443/04 verksamheten störningsfältsdiagnostik utförd av en fysioterapeut, inte omfattas av paramedicinsk yrkesutövning, med avseende på det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, överskrider gränserna för den skönsmässiga bedömning medlemsstaterna har enligt denna bestämmelse.

43 Domstolen erinrar beträffande mål C-444/04 först och främst om att, tvärtemot vad den nederländska regeringen har anfört, den omständigheten att alla psykoterapeuter oavsett rättslig ställning behandlats lika i mervärdesskattehänseende är irrelevant. Domstolen skall däremot undersöka om den berörda medlemsstaten, såsom J.E. van den Hout van Eijnsbergen påstått, under de beskattningsår som är i fråga i målet vid den nationella domstolen lät verksamhet som utövades av psykoterapeuter med examen i pedagogik omfattas av ett annat mervärdesskattesystem än det som tillämpades på psykiatrer och psykologer som utförde samma verksamhet.

44 Om detta är fallet åligger det den hänskjutande domstolen att kontrollera om psykoterapeuter som, liksom sökanden i målet vid den nationella domstolen har examen i pedagogik i likhet med psykiatriker och psykologer, har erforderliga yrkeskvalifikationer för att tillhandahålla sådan psykoterapeutisk behandling som den ovannämnda sökanden tillhandahåller och om dessa i sådant fall undantas från mervärdesskatteplikt för denna verksamhet.

45 Om så är fallet överskrider den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning i samband med artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet endast om kvalitén på den behandling som ges av psykoterapeuterna, med hänsyn till deras yrkeskvalifikationer, kan anses likvärdig med kvalitén på liknande behandling som ges av

psykiatriker, psykologer och andra medicinska eller paramedicinska yrkesutövare. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma detta med hänsyn till samtliga relevanta omständigheter i målet vid den domstolen.

46 Den hänskjutande domstolen kan härvid bland annat beakta den omständigheten att sökanden vid den nationella domstolen har examen i pedagogik och att hon under de ifrågavarande beskattningsåren gett den psykoterapeutiska behandlingen i enlighet med rättsliga bestämmelser, under hälsovårdsmyndighetens kontroll och i enlighet med kraven i särskild lagstiftning, vilket säkerställs genom att hon är uppförd i en för denna verksamhet avsedd förteckning. Dessa omständigheter är sådana att det säkerställdes att hon hade erforderliga yrkeskvalifikationer för sin verksamhet.

47 För att kontrollera om den berörda medlemsstaten i mål C-443/04 överskridit utrymmet för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall domstolen undersöka om behandling genom störningsfältsdiagnostik undantas från mervärdesskatteplikt när den utförs av läkare eller tandläkare.

48 Tillfrågad på denna punkt under förhandlingen ville den nederländska regeringen inte ta absolut ställning i detta avseende, men angav emellertid att det *a priori* inte är uteslutet att läkare, med hänsyn till dessas sakkunskap och fullständigare medicinska utbildning kan undantas från mervärdesskatteplikt för den ovannämnda behandlingen.

49 Det åligger under dessa omständigheter den hänskjutande domstolen att i enlighet med resonemanget ovan i punkterna 44 och 45 fastställa om den berörda medlemsstaten överskridit utrymmet för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet genom att inte undanta behandling genom störnings-

fältsdiagnostik som getts av sökanden i målet vid den nationella domstolen från mervärdesskatteplikt, med hänsyn till det mervärdeskattesystem som tillämpas på läkare och tandläkare för samma behandling och kvalitén på den vård som ges av var och en av dessa.

50 Den hänskjutande domstolen kan härvid bland annat beakta att sökanden i målet vid den nationella domstolen i sin egenskap av fysioterapeut utövar ett paramedicinskt yrke i den mening som avses i den nationella lagstiftningen och att han, för att ge denna behandling, har genomgått en särskild kompletterande utbildning samt att andra läkare och tandläkare ofta remitterar patienter till honom för sådan behandling.

51 De ställda frågorna skall därför besvaras med att

— Artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller definitionen av paramedicinska yrkesutövare och sjukvårdande behandling som ges av sådana yrkesutövare med avseende på det undantag som föreskrivs i den bestämmelsen. Medlemsstaterna skall emellertid när de utövar denna befogenhet att företa en skönsmässig bedömning iaktta bestämmelsens syfte, att säkerställa att undantaget tillämpas endast på tjänster som tillhandahålls av personer som har erforderliga yrkeskvalifikationer, samt iaktta principen om skatteneutralitet.

— Nationell lagstiftning enligt vilken yrket psykoterapeut inte omfattas av definitionen av paramedicinsk yrkesutövare strider mot det ovannämnda syftet och den ovannämnda principen endast om psykoterapeutisk behandling skulle undantas från mervärdesskatt om den gavs av psykiatriker, psykologer och andra medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, vilket det ankommer på

den hänskjutande domstolen att kontrollera, trots att den behandling som ges av psykoterapeuter med hänsyn till dessas yrkeskvalifikationer kan anses vara av motsvarande kvalitet.

— Nationell lagstiftning, enligt vilken viss särskild sjukvårdande behandling, såsom behandling genom störningsfältsdiagnostik, som ges av fysioterapeuter inte omfattas av definitionen av paramedicinska yrkesutövare, strider mot det ovannämnda syftet och den ovannämnda principen endast om sådan behandling skulle undantas från mervärdesskatt om den gavs av läkare eller tandläkare, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, trots att den behandling som ges av fysioterapeuter med hänsyn till deras yrkeskvalifikationer kan anses vara av motsvarande kvalitet.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 13 A.1 c i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas

så att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller definitionen av paramedicinska yrkesutövare och sjukvårdande behandling som ges av sådana yrkesutövare med avseende på det undantag som föreskrivs i den bestämmelsen. Medlemsstaterna skall emellertid när de utövar denna befogenhet att företa en skönsmässig bedömning iaktta bestämmelsens syfte, att säkerställa att undantaget tillämpas endast på tjänster som tillhandahålls av personer som har erforderliga yrkeskvalifikationer, samt iaktta principen om skatteneutralitet.

Nationell lagstiftning enligt vilken yrket psykoterapeut inte omfattas av definitionen av paramedicinsk yrkesutövare strider mot det ovannämnda syftet och den ovannämnda principen endast om psykoterapeutisk behandling skulle undantas från mervärdesskatt om den gavs av psykiatriker, psykologer och andra medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, trots att den behandling som ges av psykoterapeuter med hänsyn till dessas yrkeskvalifikationer kan anses vara av motsvarande kvalitet.

Nationell lagstiftning, enligt vilken viss särskild sjukvårdande behandling, såsom behandling genom störningsfältsdiagnostik, som ges av fysioterapeuter inte omfattas av definitionen av paramedicinska yrkesutövare, strider mot det ovannämnda syftet och den ovannämnda principen endast om sådan behandling skulle undantas från mervärdesskatt om den gavs av läkare eller tandläkare, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, trots att den behandling som ges av fysioterapeuter med hänsyn till deras yrkeskvalifikationer kan anses vara av motsvarande kvalitet.

Underskrifter