WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 27 kwietnia 2006 r. *

W sprawach połączonych C-443/04 i C-444/04

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczeń w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy), postanowieniami z dnia 15 października 2004 r., które wpłynęły do Trybunału w tym samym dniu, w postępowaniach:

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

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

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet i A. Ó Caoimh (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 października 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu H.A. Sollevelda, przez A.B. Schoonbeeka, advocaat,

— w imieniu J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, przez F.D. Kouwenhovena, belastingadviseur,

— w imieniu rządu niderlandzkiego, przez H.G. Sevenster i D.J. M. de Grave'a, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez P. van Nuffela i D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 grudnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 13 część A ust. 1 lit c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r.

w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały przedłożone w ramach sporów pomiędzy H.A. Solleveldem, fizjoterapeutą, i J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, psychoterapeutką, a Staatssecretaris van Financiën, dotyczących decyzji Inspecteur van Belastingdienst (inspektora podatkowego, zwanego dalej „inspektorem") odmawiających zwolnienia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") świadczeń opieki medycznej, które każde z nich wykonywało w ramach swojej działalności zawodowej.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, Państwa Członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

c) świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo [członkowskie],

[...]".

Uregulowania krajowe

Uregulowania dotyczące podatku VAT

4 Artykuł 11 ust. 1 lit. g) Wet op de omzetbelasting z dnia 28 czerwca 1968 r. (ustawy o podatku obrotowym, Stb. 1968, nr 329, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT z 1968 r".), w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 grudnia 1997 r., przewidywał, że zwolnione od podatku VAT są:

„[U]sługi świadczone przez lekarzy medycyny, z wyjątkiem medycyny weterynaryjnej, przez psychologów i logopedów, przez pielęgniarki i położne, usługi świadczone przez osoby wykonujące zawody paramedyczne na zasadach określonych na podstawie ustawy o zawodach paramedycznych [...]".

5 Od dnia 1 grudnia 1997 r. art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r. stanowi, że zwolnione od podatku VAT są:

„[U]sługi świadczone przez osoby wykonujące zawody na zasadach określonych w ustawie o samodzielnych zawodach opieki zdrowotnej lub na podstawie tej ustawy [...]".

Uregulowania dotyczące opieki zdrowotnej

6 Do czasu uchylenia w 1997 r. Wet op de paramedische beroepen z dnia 21 marca 1963 r. (ustawa o zawodach paramedycznych, Stb. 1963, nr 113, zwana dalej „ustawą o zawodach paramedycznych") stanowiła w art. 1 ust. 2:

„Niniejsza ustawa nie stosuje się do opieki pielęgniarskiej, a w pozostałym zakresie stosuje się wyłącznie do zawodów paramedycznych określonych w ogólnych przepisach administracyjnych wydanych na podstawie art. 2".

7 Z postanowienia odsyłającego w sprawie C-444/04 wynika, że w czasie obowiązywania ustawy o zawodach paramedycznych przesłanki uzyskania wpisu do rejestru psychoterapeutów określone były w Besluit inzake registratie van psychotherapeuten (rozporządzeniu w sprawie wpisywania do rejestru psychoterapeutów, Stcrt. 1986, nr 149, zwanym dalej „rozporządzeniem z 1986 r."). Bezspornym jest, że rozporządzenie to nie stanowiło ogólnego przepisu administracyjnego w rozumieniu ustawy o zawodach paramedycznych.

8 Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg z dnia 11 listopada 1993 r. (ustawa o zawodach indywidualnej opieki zdrowotnej, Stb. 1993, nr 655, zwana dalej „ustawą BIG") w brzmieniu nadanym jej w 1997 r., stanowi w art. 3 ust. 1:

„Tworzy się rejestry, do których wpisywane są, na ich wniosek, osoby spełniające przesłanki określone w niniejszej ustawie lub na podstawie niniejszej ustawy, odpowiednio, w charakterze: lekarza, dentysty, farmaceuty, psychologa opieki zdrowotnej, psychoterapeuty, fizjoterapeuty, położnej, pielęgniarki".

9 Czynności wchodzące w zakres działalności fizjoterapeutów, w rozumieniu ustawy BIG, zostały zdefiniowane i wymienione, odpowiednio, w art. 29 tej ustawy i w art. 5 Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut z dnia 13 października 1997 r. (rozporządzenia w sprawie warunków kształcenia fizjoterapeutów i zakresu ich działalności, Stb. 1997, nr 516, zwanego dalej „rozporządzeniem z 1997 r."). Zgodnie z art. 5 ust. 1 rozporządzenia z 1997 r. czynności te obejmują w szczególności badanie pacjenta w celu stwierdzenia zagrożeń lub ograniczeń funkcji ruchowych oraz leczenie za pomocą metod fizjoterapeutycznych. Na mocy ust. 2 tego artykułu do metod fizjoterapeutycznych należą terapia ruchowa, masaże i stymulacja fizyczna, z wyłączeniem stosowania promieniowania jonizującego.

Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-443/04

10 H.A. Solleveld jest fizjoterapeutą, wpisanym do rejestru, o którym mowa w ustawie BIG. Poza „klasyczną" działalnością fizjoterapeutyczną wykonuje on również

działalność zwaną „diagnostyką pól zaburzeń", w zakresie której przeszedł dodatkowe specjalistyczne szkolenie w Niemczech. Z postanowienia odsyłającego wynika, że działalność ta skupia się przede wszystkim na dysfunkcjach szczęki i ust, wykrywanych za pomocą prześwietleń, stosowania prądu elektrycznego na poziomie ust i skóry właściwej, jak również za pomocą badań wewnątrzustnych. Działalność ta opiera się na teorii, według której szczegółowe badanie szczęki, uzębienia i jamy ustnej może pozwolić na wykrycie przyczyn dolegliwości i chorób oraz stanowić punkt wyjścia dla leczenia prowadzącego do wyzdrowienia pacjenta lub poprawy stanu jego zdrowia.

11 Działalność H.A. Sollevelda w zakresie jego specjalności polega, po pierwsze, na postawieniu diagnozy w celu ustalenia, czy dolegliwości, na które skarży się pacjent, związane są z „polami zaburzeń" na poziomie kości szczękowej lub uzębienia. Jeśli tak, H.A. Solleveld ustala plan leczenia. Obejmuje on co do zasady stosowanie miękkiego promieniowania laserowego, leków homeopatycznych oraz terapii manualnej. Przed zastosowaniem leczenia H.A. Solleveld może również skierować pacjenta do dentysty lub do chirurga szczękowego.

12 Ponieważ H.A. Solleveld nie płacił podatku VAT z tytułu świadczenia usług związanych z diagnozowaniem pól zaburzeń, zostały w stosunku do niego wydane decyzje ustalające wysokość podatku za okres od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia 31 grudnia 2000 r. Złożone przez H.A. Sollvelda odwołania od tych decyzji zostały oddalone przez inspektora. Decyzje o oddaleniu odwołań oparte były między innymi na opinii Inspecteur voor de Gezondheiszorg (inspektora do spraw opieki zdrowotnej), zgodnie z którą diagnostyka pól zaburzeń nie mieści się w zakresie działalności fizjoterapeutów w rozumieniu art. 29 ustawy BIG oraz art. 5 rozporządzenia z 1997 r.

13 Wyrokiem z dnia 18 listopada 2002 r. Gerechtshof te Amsterdam oddalił skargę H.A. Sollevelda na decyzje oddalające odwołania z tego w istocie względu, że świadczenia opieki medycznej w tym przypadku nie mogły być uznane za wykonywane przez skarżącego w ramach jego działalności jako fizjoterapeuty.

14 Od powyższego wyroku H.A. Solleveld wniósł kasację do Hoge Raad der Nederlanden. W postanowieniu odsyłającym sąd ten, uznawszy, że omawiane świadczenia opieki medycznej nie są wykonywane przez H.A. Sollevelda jako fizjoterapeutę w rozumieniu ustawy BIG, zastanawia się, czy nie powinny one jednak być zwolnione od podatku VAT, skoro, po pierwsze, z subiektywnego punktu widzenia ich celem jest przyczynienie się do leczenia pacjenta, a po drugie, jak wynika z ustaleń faktycznych dokonanych przez Gerechtshof te Amsterdam, w około 40% przypadków pacjenci H A. Sollevelda zostali do niego skierowani przez lekarza lub dentystę, a większość zakładów ubezpieczeń zwraca koszty tego leczenia, przynajmniej w przypadkach, gdy pacjenci wykupili dodatkowe ubezpieczenie obejmujące świadczenia medyczne spoza zakresu medycyny tradycyjnej.

15 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 13 część A ust. 1 [...] lit. c) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że świadczenia polegające na postawieniu diagnozy, udzieleniu porady terapeutycznej i ewentualnym przeprowadzeniu leczenia w ramach diagnostyki (pól zaburzeń) [...], są zwolnione od podatku od wartości dodanej, nawet gdy świadczenia te nie kwalifikują się jako wykonywanie — przez osobę dokonującą tych świadczeń — zawodów medycznych lub paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie?".

Sprawa C-444/04

16 J.E. van den Hout-van Eijnsbergen wykonuje na własny rachunek działalność jako psychoterapeuta, posiadając w tej dziedzinie dyplom pedagoga. Po uznaniu przez Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (głównego inspektora zdrowia psychicznego), że spełnia ona przesłanki przewidziane w rozporządzeniu z 1986 r., J.E. van den Hout-van Eijnsbergen została w 1988 r. wpisana do rejestru, o którym mowa w tym rozporządzeniu, w charakterze psychoterapeuty.

17 Ponieważ J.E. van den Hout-van Eijnsbergen nie płaciła podatku VAT z tytułu świadczenia usług związanych z jej działalnością, zostały w stosunku do niej wydane decyzje ustalające wysokość podatku za okres od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 31 grudnia 1995 r. Złożone przez nią odwołanie od powyższych decyzji zostało oddalone przez inspektora.

18 Wyrokiem z dnia 20 marca 2003 r. Gerechtshof te 's-Gravenhage oddalił skargę J. E. van den Hout-van Eijnsbergen na decyzję oddalającą odwołanie z tego w zasadzie względu, że pojęcie „usług świadczonych przez lekarzy i psychologów" z art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r., w brzmieniu obowiązującym w latach podatkowych, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, obejmuje wyłącznie usługi świadczone przez osoby uprawnione do posługiwania się tytułem lekarza lub psychologa.

19 Od powyższego wyroku J.E. van den Hout-van Eijnsbergen wniosła kasację do Hoge Raad der Nederlanden. W postanowieniu odsyłającym sąd ten, uznawszy, że poza wszelkimi wątpliwościami pozostaje fakt, iż leczenie prowadzone przez działających na własny rachunek psychoterapeutów służy celom terapeutycznym, stwierdził, że psychoterapeuci nie figurują na wykazie zawodów zawartym w art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r. w brzmieniu obowiązującym w okresie mającym znaczenie dla sporu, nawet jeśli spełniają ustawowe przesłanki uzyskania wpisu i jeśli zostali faktycznie wpisani do rejestru psychoterapeutów. Ponadto sąd krajowy wskazuje, że obecnie powołany przepis, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 grudnia 1997 r., stanowi, że świadczenie opieki medycznej przez psychoterapeutów korzysta ze zwolnienia od podatku VAT. Sąd zastanawia się zatem, czy wyczerpujące wyliczenie zawodów medycznych zawarte w ustawie o podatku VAT z 1968 r. w brzmieniu obowiązującym przed dniem wskazanym wyżej, jest wystarczające do wyłączenia omawianych świadczeń opieki medycznej spod zakresu zwolnienia od podatku VAT, które zostało przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

20 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 13 część A ust. 1 [...] lit. c) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że świadczenia psychoterapeutyczne wykonywane przez osobę spełniającą ustawowe przesłanki uzyskania wpisu wskazane (powyżej) i wpisaną do rejestru psychoterapeutów [...] są zwolnione od podatku VAT, nawet gdy świadczenia te nie kwalifikują się jako wykonywanie — przez osobę dokonującą tych świadczeń — zawodu medycznego lub paramedycznego określonego przez zainteresowane państwo członkowskie?".

21 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 21 stycznia 2005 r. sprawy C-443/04 i C-444/04 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak również wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

22 Zwracając się z powyższymi pytaniami sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy zwolnienie od podatku VAT przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie do świadczeń medycznych dokonywanych, odpowiednio, przez fizjoterapeutę lub przez psychoterapeutę poza ramami wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

23 Zgodnie z literalną wykładnią art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy osoba prowadząca praktykę medyczną musi spełnić dwie przesłanki, aby móc skorzystać ze

zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, to znaczy, po pierwsze, musi dokonywać „świadczeń opieki medycznej", a po drugie, musi to następować „przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie".

24 W niniejszym przypadku nie budzi wątpliwości, że świadczenia wykonywane przez skarżących w postępowaniach przed sądem krajowym, są świadczeniami opieki medycznej w rozumieniu powołanego przepisu, skoro mają one na celu diagnozowanie, leczenie oraz, w granicach możliwości, wyleczenie chorób i zaburzeń zdrowia, służąc tym samym celom terapeutycznym (wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. str. I-13989, pkt 57).

25 Natomiast pytania, z którymi zwrócił się sąd krajowy, dotyczą kwestii, czy świadczenia te mogą być uznane za dokonywane w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, określonych w przepisach krajowych, zgodnie z drugą przesłanką zawartą w art. 13 część A ust. 1 lit c) szóstej dyrektywy.

26 W tym zakresie należy zauważyć, że jak wynika z postanowień odsyłających, świadczenia będące przedmiotem sprawy C-444/04 dokonywane były przez osobę, która według stanu faktycznego ustalonego w postępowaniu przed sądem krajowym, nie wykonywała żadnego z zawodów paramedycznych określonych w przepisach krajowych dla celów zwolnienia od podatku VAT, podczas gdy w sprawie C-443/04, mimo że świadczenia dokonywane były przez osobę wykonującą jeden z zawodów paramedycznych, to nie wchodziły one w określony przepisami zakres działalności związanej z wykonywaniem tego zawodu.

27 Z powyższego wynika, że sąd krajowy zwracając się z pytaniem prejudycjalnym w sprawie C-444/04, zmierza w szczególności do ustalenia, w jakim zakresie państwa członkowskie mogą, dla celów zwolnienia od podatku VAT, przewidzianego w art. 13

część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, wyłączyć niektóre zawody z zakresu definicji zawodów paramedycznych zawartych w przepisach krajowych, natomiast w sprawie C-443/04 sąd ten zmierza w istocie do ustalenia, czy państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu definicji zawodów paramedycznych niektóre specyficzne rodzaje działalności związanej z opieką medyczną.

28 Z brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy jasno wynika, że przepis ten sam nie definiuje pojęcia „zawodów paramedycznych", lecz odwołuje się w tym zakresie do definicji przyjętych w wewnętrznych przepisach państw członkowskich.

29 W tych okolicznościach do każdego z państw członkowskich należy określenie w odpowiednich przepisach wewnętrznych zawodów paramedycznych, w ramach których świadczenie opieki medycznej zwolnione jest od podatku VAT, zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Trybunał orzekł już, że przepis ten przyznaje państwom członkowskim swobodę uznania w tym zakresie (wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 81).

30 Swobodne uznanie dotyczy nie tylko określenia kwalifikacji wymaganych do wykonywania zawodów paramedycznych, ale również określenia specyficznych rodzajów działalności związanej z opieką medyczną, mieszczących się w zakresie wykonywania tych zawodów. W istocie skoro różne kwalifikacje uzyskane przez osoby wykonujące świadczenia niekoniecznie przygotowują je do świadczenia wszystkich rodzajów opieki medycznej, państwo członkowskie może w ramach przysługującej mu swobody uznania przyjąć stanowisko, że definicja zawodów paramedycznych byłaby niekompletna, gdyby ograniczała się do określenia ogólnych wymagań dotyczących kwalifikacji osób wykonujących świadczenia, nie precyzując rodzaju opieki medycznej objętej ich kwalifikacjami zawodowymi.

31 Jednakże swoboda uznania przysługująca państwom członkowskim w tym zakresie nie jest nieograniczona.

32 Z całą pewnością, jak zauważa rząd niderlandzki, państwa członkowskie uprawnione są, zgodnie z art. 13 część A ust. 1 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, do określenia warunków zwolnień od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego ich zastosowania.

33 Zatem, wbrew temu, co podnosi Komisja Wspólnot Europejskich, należy przyjąć, że swoboda uznania przysługująca państwom członkowskim w zakresie określenia zawodów paramedycznych daje im możliwość nieprzyznania takiego charakteru, a więc i wyłączenia spod zakresu zwolnienia od podatku VAT, które zostało przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, określonego zawodu, takiego jak zawód psychoterapeuty w sprawie C-444/04, mimo że niektóre aspekty tego zawodu są przedmiotem szczególnej regulacji w prawie krajowym.

34 Podobnie prawdą jest, jak to podnosi rząd niderlandzki, że prawidłowe i proste zastosowanie zwolnienia od podatku VAT, przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, jest zapewnione, jeżeli zwolnienie to dotyczy, tak jak w sprawie C-443/04 w przypadku psychoterapeutów, wyłącznie osób posiadających kwalifikacje zawodowe określone w przepisach krajowych dotyczących zawodów paramedycznych i wyłącznie w odniesieniu do określonych w tych przepisach, poszczególnych rodzajów działalności w ramach świadczenia opieki medycznej, dla których kwalifikacje te zostały uzyskane.

35 Jednakże z orzecznictwa Trybunału wynika, że prawidłowe i proste zastosowanie zwolnień od podatku nie może prowadzić do podważania przez państwa członkowskie celów szóstej dyrektywy ani zasad prawa wspólnotowego, w szczególności zasady równego traktowania, którą na gruncie podatku VAT odzwierciedla zasada neutralności podatkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Dornier,

pkt 42 i 69, wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 29 i 52, oraz wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 Thurn- und Sportunion Waldburg, Zb.Orz. str. I-589, pkt 44–46).

36 W konsekwencji, w przypadku gdy podatnik domaga się uznania swojej działalności w ramach świadczenia opieki medycznej za mieszczącą się w zakresie wykonywania zawodów paramedycznych dla celów skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy właściwe organy przestrzegały granic swobodnego uznania przyznanego im przez ten przepis, z uwzględnieniem celu, któremu służy to zwolnienie oraz zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 56, oraz ww. wyroki w sprawach Dornier, pkt 69, i w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 52).

37 W tym zakresie należy stwierdzić, że jeśli chodzi, po pierwsze, o cel art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, to przewidziany w tym przepisie warunek, zgodnie z którym świadczenie opieki medycznej musi być dokonywane w ramach wykonywania zawodów paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie, ma na celu zapewnienie, aby zwolnienie od podatku było stosowane wyłącznie do świadczeń opieki medycznej wykonywanych przez osoby posiadające wymagane kwalifikacje zawodowe (ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 27). Dlatego nie każde świadczenie opieki medycznej objęte jest zakresem zwolnienia od podatku; zwolnienie to dotyczy tylko świadczeń o odpowiednim poziomie jakości, biorąc pod uwagę wykształcenie zawodowe osób je wykonujących.

38 Wynika z tego, że wyłączenie określonego zawodu lub specyficznego rodzaju działalności w ramach świadczenia opieki medycznej z zakresu definicji zawodów paramedycznych przyjętej w przepisach krajowych dla celów zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy musi być

uzasadnione obiektywnymi przyczynami dotyczącymi kwalifikacji osób świadczących opiekę medyczną, a zatem względami związanymi z jakością wykonywanych świadczeń.

39 Po drugie, odnośnie zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału sprzeciwia się ona temu, aby świadczenie podobnych usług, które są względem siebie konkurencyjne, było traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20, oraz ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 54).

40 W celu stwierdzenia, czy świadczenia opieki medycznej są podobne, należy w każdym razie wziąć pod uwagę — jeśli chodzi o zwolnienie od podatku przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy i ze względu na cel, któremu ten przepis służy — kwalifikacje zawodowe osób je wykonujących. W przypadku gdy świadczenia opieki medycznej nie są identyczne, mogą być one uznane za podobne tylko, o ile z punktu widzenia odbiorców są one równej jakości.

41 Z powyższego wynika, że wyłącznie zawodu lub specyficznego rodzaju działalności w ramach świadczenia opieki medycznej z zakresu definicji zawodów paramedycznych, przyjętej w przepisach krajowych dla celów zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej tylko wtedy, gdy można wykazać, że osoby wykonujące ten zawód lub tę działalność posiadają takie kwalifikacje zawodowe, które mogą gwarantować taką samą jakość opieki medycznej, jaką ma opieka świadczona przez osoby korzystające na podstawie tych samych przepisów krajowych ze zwolnienia od podatku.

42 Do sądu krajowego należy zatem ocena, czy biorąc pod uwagę wszystkie wyżej przedstawione wskazówki, wyłączenie zawodu psychoterapeuty w sprawie C-444/04 oraz działalności w zakresie diagnostyki pól zaburzeń wykonywanej przez fizjoterapeutę w sprawie C-443/04 z zakresu wykonywania zawodów paramedycznych dla celów zwolnienia od podatku VAT, przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, wykracza poza granice swobody uznania przyznanej państwom członkowskim na mocy tego przepisu.

43 Dlatego w odniesieniu do sprawy C-444/04 należy przede wszystkim podnieść, że wbrew stanowisku rządu niderlandzkiego, okoliczność, iż wszyscy psychoterapeuci, niezależnie od ich statusu prawnego, traktowani są tak samo w zakresie podatku VAT, pozbawiona jest znaczenia. Należy natomiast zbadać, czy zgodnie z tym, co podnosi J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, zainteresowane państwo członkowskie stosowało w latach podatkowych, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, w stosunku do działalności psychoterapeutów z dyplomem pedagoga inny system podatku VAT niż do takiej samej działalności wykonywanej przez psychiatrów i psychologów.

44 Jeżeli tak było, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy psychoterapeuci z dyplomem pedagoga, tacy jak skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, rzeczywiście posiadają, tak jak psychiatrzy i psychologowie, kwalifikacje zawodowe wymagane do prowadzenia leczenia psychoterapeutycznego będącego przedmiotem działalności skarżącej, a jeśli tak — czy w zakresie tej działalności korzystają oni ze zwolnienia od podatku VAT.

45 Jeśliby tak właśnie było, to omawiane przepisy krajowe wykraczają poza granice swobody uznania przysługującej państwom członkowskim na gruncie art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy tylko, jeżeli jakość leczenia oferowanego przez psychoterapeutów może być uznana za równoważną w stosunku do jakości podobnego leczenia prowadzonego przez psychiatrów, psychologów lub osoby

wykonujące inne zawody medyczne lub paramedyczne. Do sądu krajowego należy dokonanie oceny w tym przedmiocie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności zawisłej przed nim sprawy.

46 W tym zakresie sąd krajowy powinien w szczególności wziąć pod uwagę okoliczność, że skarżąca w postępowaniu głównym posiada dyplom pedagoga i że świadczenia w zakresie leczenia psychoterapeutycznego, w latach podatkowych, których dotyczy postępowanie, były przez nią wykonywane zgodnie z prawem, pod kontrolą inspekcji medycznej zdrowia publicznego i na podstawie wymagań określonych w przepisach szczególnych, których spełnienie zostało potwierdzone wpisem do odpowiedniego rejestru, co gwarantuje, że miała ona wymagane kwalifikacje zawodowe do wykonywania tej działalności.

47 W sprawie C-443/04, w celu określenia, czy państwo członkowskie przekroczyło granice swobody uznania przysługującej mu na gruncie art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, należy zbadać, czy leczenie wykorzystujące diagnostykę pól zaburzeń zwolnione jest od podatku VAT w przypadkach, gdy stosowane jest przez lekarzy lub dentystów.

48 Rząd niderlandzki, pytany o to podczas rozprawy, mimo że nie chciał zająć jednoznacznego stanowiska, wskazał jednak, że jeśli chodzi o lekarzy, to nie można było a priori wykluczyć, iż biorąc pod uwagę ich kompetencje i pełniejszy zakres kształcenia medycznego, mogli oni korzystać ze zwolnienia od podatku VAT prowadząc tego rodzaju leczenie.

49 W tych okolicznościach, zgodnie z rozumowaniem przedstawionym w pkt 44 i 45 niniejszego wyroku, do sądu krajowego należy określenie, czy nie zwalniając od podatku VAT leczenia wykorzystującego diagnostykę pól zaburzeń, stosowanego przez skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym, państwo członkowskie

przekroczyło granice swobody uznania, przysługującej mu na gruncie ar. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, przy uwzględnieniu przepisów dotyczących podatku VAT stosowanych w odniesieniu do lekarzy i dentystów w związku z tym samym rodzajem leczenia oraz przy uwzględnieniu jakości świadczonej przez nich w tym zakresie opieki.

50 Sąd krajowy mógłby w szczególności wziąć pod uwagę okoliczność, że skarżący, jako fizjoterapeuta, wykonuje działalność paramedyczną w rozumieniu przepisów krajowych państwa członkowskiego, że posiada dodatkowe specjalistyczne wykształcenie w zakresie stosowanego przez siebie leczenia oraz że w celu podjęcia tego leczenia pacjenci są często kierowani do niego przez lekarzy lub dentystów.

51 W związku z powyższym na postawione pytania należy odpowiedzieć, że:

— Wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. c) należy dokonywać w ten sposób, że przyznaje on państwom członkowskim swobodę uznania w zakresie określenia zawodów paramedycznych i świadczeń opieki medycznej mieszczących się w zakresie tych zawodów dla celów zwolnienia od podatku przewidzianego w tym przepisie. Jednakże państwa członkowskie przy wykonywaniu przysługującej im swobody uznania zobowiązane są do poszanowania zarówno celu tego przepisu, którym jest zapewnienie, aby zwolnienie od podatku było stosowane wyłącznie do świadczeń wykonywanych przez osoby posiadające wymagane kwalifikacje zawodowe, jak i zasady neutralności podatkowej.

— Uregulowanie krajowe, które wyłącza zawód psychoterapeuty z zakresu definicji zawodów paramedycznych jest sprzeczne z celem omawianego przepisu i z zasadą neutralności podatkowej tylko o tyle, o ile świadczenia w zakresie leczenia psychoterapeutycznego wykonywane przez psychiatrów, psychologów lub osoby wykonujące inne zawody medyczne lub paramedyczne są zwolnione

od podatku VAT, a jednocześnie można uznać, że te same świadczenia wykonywane przez psychoterapeutów mają taką samą jakość, biorąc pod uwagę ich kwalifikacje zawodowe. Zbadanie tej kwestii należy przy tym do sądu krajowego.

— Uregulowanie krajowe, które wyłącza określoną specyficzną działalność w ramach świadczenia opieki medycznej, taką jak leczenie z wykorzystaniem diagnostyki pól zaburzeń wykonywane przez fizjoterapeutów, z zakresu definicji tego zawodu paramedycznego, jest sprzeczne z celem omawianego przepisu i z zasadą neutralności podatkowej tylko o tyle, o ile świadczenia w zakresie takiego leczenia wykonywane przez lekarzy lub dentystów są zwolnione z podatku VAT, a jednocześnie można uznać, że te same świadczenia wykonywane przez fizjoterapeutów mają taką samą jakość, biorąc pod uwagę ich kwalifikacje zawodowe. Zbadanie tej kwestii należy przy tym do sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

52 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system

podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy dokonywać w ten sposób, że przyznaje on państwom członkowskim swobodę uznania w zakresie określenia zawodów paramedycznych i świadczeń opieki medycznej mieszczących się w zakresie tych zawodów dla celów zwolnienia od podatku przewidzianego w tym przepisie. Jednakże państwa członkowskie przy wykonywaniu przysługującej im swobody uznania zobowiązane są do poszanowania zarówno celu tego przepisu, którym jest zapewnienie, aby zwolnienie od podatku było stosowane wyłącznie do świadczeń wykonywanych przez osoby posiadające wymagane kwalifikacje zawodowe, jak i zasady neutralności podatkowej.

Uregulowanie krajowe, które wyłącza zawód psychoterapeuty z zakresu definicji zawodów paramedycznych, jest sprzeczne z celem omawianego przepisu i z zasadą neutralności podatkowej tylko o tyle, o ile świadczenia w zakresie leczenia psychoterapeutycznego wykonywane przez psychiatrów, psychologów lub osoby wykonujące inne zawody medyczne lub paramedyczne są zwolnione od podatku od wartości dodanej, a jednocześnie można uznać, że te same świadczenia wykonywane przez psychoterapeutów mają taką samą jakość, biorąc pod uwagę ich kwalifikacje zawodowe. Zbadanie tej kwestii należy przy tym do sądu krajowego.

Uregulowanie krajowe, które wyłącza określoną specyficzną działalność w ramach świadczenia opieki medycznej, taką jak leczenie z wykorzystaniem diagnostyki pól zaburzeń wykonywane przez fizjoterapeutów, z zakresu definicji tego zawodu paramedycznego, jest sprzeczne z celem omawianego przepisu i z zasadą neutralności podatkowej tylko o tyle, o ile świadczenia w zakresie takiego leczenia wykonywane przez lekarzy lub dentystów są zwolnione od podatku od wartości dodanej, a można uznać, że te same świadczenia wykonywane przez fizjoterapeutów mają taką samą jakość, biorąc pod uwagę ich kwalifikacje zawodowe. Zbadanie tej kwestii należy przy tym do sądu krajowego.

Podpisy