

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawy połączone C-443/04 i C-444/04

H.A. Solleveld

i

J.E. van den Hout/van Eijnsbergen

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wnioski o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym złożone przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) – Zwolnienia – świadczenie opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych – Zabiegi terapeutyczne wykonywane przez fizjoterapeutę i psychoterapeutę – Określenie zawodów paramedycznych przez zainteresowane państwo członkowskie – Swobodne uznanie – Granice

Opinia rzecznika generalnego J. Kokotta przedstawiona w dniu 15 grudnia 2005 r. I ? 0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 27 kwietnia 2006 r. I ? 0000

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c))*

Wykładowi art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych 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 stosowało się 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, tak jak leczenie z wykorzystaniem diagnostyki pól zaburzeń wykonywane przez fizjoterapeutów, z zakresu definicji tego zawodu paramedycznego, jest sprzeczne z celem

omawianego przepisu i z zasad? neutralno?ci podatkowej tylko o tyle, o ile ?wiadczenia w zakresie takiego leczenia wykonywane przez lekarzy lub dentystów s? zwolnione od podatku od warto?ci dodanej, a mo?na uzna?, ?e te same ?wiadczenia wykonywane przez fizjoterapeutów maj? tak? sam? jako??, bior?c pod uwag? ich kwalifikacje zawodowe. Zbadanie tej kwestii nale?y przy tym do s?du krajowego.

(por. pkt 51 i sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 27 kwietnia 2006 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. c) – Zwolnienia – ?wiadczenie opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych – Zabiegi terapeutyczne wykonywane przez fizjoterapeut? i psychoterapeut? – Okre?lenie zawodów paramedycznych przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie – Swobodne uznanie – Granice

W sprawach po??czonych C?443/04 i C?444/04

maj?cych za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzecze? w trybie prejudycjalnym, z?o?one przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy), postanowieniami z dnia 15 pa?dziernika 2004 r., które wp?yn??y do Trybuna?u w tym samym dniu, w post?powaniach:

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

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

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet i A. Ó Caoimh (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: H. von Holstein, zast?pca sekretarza,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 pa?dziernika 2005 r.,

rozwa?ywszy 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 cz. 1 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 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszajcie 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., przewidywało, że zwolnione od podatku VAT są:

„[U]sługi świadczone przez lekarzy medycyny, z wyjątkiem medycyny weterynaryjnej, przez psychologów i logopedów, przez pielęgniarki i podobne, 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 uchylecia 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 wyjątkowo 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.”). Bezsprzeczne 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 opleidingscisen 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 zagrożenia lub ograniczenia 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 wyjątkiem 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” działalność fizjoterapeutyczną wykonuje on również działalność zwaną „diagnostyką pół zaburzeń”, w zakresie której przeszedł dodatkowe specjalistyczne szkolenie w Niemczech. Z postanowienia odsyłającego wynika, że działalność ta skupia się przede wszystkim na dysfunkcjach szkieletu i ust, wykrywanych za pomocą prześwietleń, stosowania prądu

elektrycznego na poziomie ust i skóry w?a?ciwej, jak równie? za pomoc? bada? wewn?trzustnych. Dzia?alno?? ta opiera si? na teorii, wed?ug której szczegó?owe badanie szcz?ki, uz?bienia i jamy ustnej mo?e pozwoli? na wykrycie przyczyn dolegliwo?ci i chorób oraz stanowi? punkt wyj?cia dla leczenia prowadz?cego do wyzdrowienia pacjenta lub poprawy stanu jego zdrowia.

11 Dzia?alno?? H. A. Sollevelda w zakresie jego specjalno?ci polega, po pierwsze, na postawieniu diagnozy w celu ustalenia, czy dolegliwo?ci, na które skar?y si? pacjent, zwi?zane s? z „pólami zaburze?” na poziomie ko?ci szcz?kowej lub uz?bienia. Je?li tak, H. A. Solleveld ustala plan leczenia. Obejmuje on co do zasady stosowanie mi?kkiego promieniowania laserowego, leków homeopatycznych oraz terapii manualnej. Przed zastosowaniem leczenia H. A. Solleveld mo?e równie? skierowa? pacjenta do dentysty lub do chirurga szcz?kowego.

12 Poniewa? H. A. Solleveld nie p?aci? podatku VAT z tytu?u ?wiadczenia us?ug zwi?zanych z diagnozowaniem pól zaburze?, zosta?y w stosunku do niego wydane decyzje ustalaj?ce wysoko?? podatku za okres od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia 31 grudnia 2000 r. Z?o?one przez H. A. Sollevelda odwo?ania od tych decyzji zosta?y oddalone przez inspektora. Decyzje o oddaleniu odwo?a? oparte by?y mi?dzy innymi na opinii Inspecteur voor de Gezondheidszorg (inspektora do spraw opieki zdrowotnej), zgodnie z któr? diagnostyka pól zaburze? nie mie?ci si? w zakresie dzia?alno?ci fizjoterapeutów w rozumieniu art. 29 ustawy BIG oraz art. 5 rozporz?dzenia z 1997 r.

13 Wyrokiem z dnia 18 listopada 2002 r. Gerechtshof te Amsterdam oddali? skarg? H. A. Sollevelda na decyzje oddalaj?ce odwo?ania z tego w istocie wzgl?du, ?e ?wiadczenia opieki medycznej w tym przypadku nie mog?y by? uznane za wykonywane przez skar??cego w ramach jego dzia?alno?ci jako fizjoterapeuty.

14 Od powy?szego wyroku H. A. Solleveld wniós? kasacj? do Hoge Raad der Nederlanden. W postanowieniu odsy?aj?cym s?d ten, uznawszy, ?e omawiane ?wiadczenia opieki medycznej nie s? wykonywane przez H. A. Sollevelda jako fizjoterapeut? w rozumieniu ustawy BIG, zastanawia si?, czy nie powinny one jednak by? zwolnione od podatku VAT, skoro, po pierwsze, z subiektywnego punktu widzenia ich celem jest przyczynienie si? do leczenia pacjenta, a po drugie, jak wynika z ustale? faktycznych dokonanych przez Gerechtshof te Amsterdam, w oko?o 40% przypadków pacjenci H. A. Sollevelda zostali do niego skierowani przez lekarza lub dentyst?, a wi?kszo?? zak?adów ubezpiecze? zwraca koszty tego leczenia, przynajmniej w przypadkach, gdy pacjenci wykupili dodatkowe ubezpieczenie obejmuj?ce ?wiadczenia medyczne spoza zakresu medycyny tradycyjnej.

15 W tych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 [...] lit. c) szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e ?wiadczenia polegaj?ce na postawieniu diagnozy, udzieleniu porady terapeutycznej i ewentualnym przeprowadzeniu leczenia w ramach diagnostyki (pól zaburze?) [...], s? zwolnione od podatku od warto?ci dodanej, nawet gdy ?wiadczenia te nie kwalifikuj? si? jako wykonywanie – przez osob? dokonuj?c? tych ?wiadcze? – zawodów medycznych lub paramedycznych, okre?lonych przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie?”.

*Sprawa C?444/04*

16 J. E. van den Hout?van Eijnsbergen wykonuje na w?asny rachunek dzia?alno?? jako psychoterapeuta, posiadaj?c w tej dziedzinie dyplom pedagoga. Po uznaniu przez Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (g?ównego inspektora zdrowia psychicznego), ?e spe?nia ona przes?anki przewidziane w rozporz?dzeniu z 1986 r., J. E. van

den Hout?van Eijnsbergen zosta?a w 1988 r. wpisana do rejestru, o którym mowa w tym rozporz?dzeniu, w charakterze psychoterapeuty.

17 Poniewa? J. E. van den Hout?van Eijnsbergen nie p?aci?a podatku VAT z tytu?u ?wiadczenia us?ug zwi?zanych z jej dzia?alno?ci?, zosta?y w stosunku do niej wydane decyzje ustalaj?ce wysoko?? podatku za okres od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 31 grudnia 1995 r. Z?o?one przez ni? odwo?anie od powy?szych decyzji zosta?o oddalone przez inspektora.

18 Wyrokiem z dnia 20 marca 2003 r. Gerechtshof te 's?Gravenhage oddali? skarg? J. E. van den Hout?van Eijnsbergen na decyzj? oddalaj?c? odwo?anie z tego w zasadzie wzgl?du, ?e poj?cie „us?ug ?wiadczone przez lekarzy i psychologów” z art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r., w brzmieniu obowi?zuj?cym w latach podatkowych, których dotyczy post?powanie przed s?dem krajowym, obejmuje wy??cznie us?ugi ?wiadczone przez osoby uprawnione do pos?ugiwania si? tytu?em lekarza lub psychologa.

19 Od powy?szego wyroku J. E. van den Hout?van Eijnsbergen wnios?a kasacj? do Hoge Raad der Nederlanden. W postanowieniu odsy?aj?cym s?d ten, uznawszy, ?e poza wszelkimi w?tpliwo?ciami pozostaje fakt, i? leczenie prowadzone przez dzia?aj?cych na w?asny rachunek psychoterapeutów s?u?y celom terapeutycznym, stwierdzi?, ?e psychoterapeuci nie figuruj? na wykazie zawodów zawartym w art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r. w brzmieniu obowi?zuj?cym w okresie maj?cym znaczenie dla sporu, nawet je?li spe?niaj? ustawowe przes?anki uzyskania wpisu i je?li zostali faktycznie wpisani do rejestru psychoterapeutów. Ponadto s?d krajowy wskazuje, ?e obecnie powo?any przepis, w brzmieniu obowi?zuj?cym od dnia 1 grudnia 1997 r., stanowi, ?e ?wiadczenie opieki medycznej przez psychoterapeutów korzysta ze zwolnienia od podatku VAT. S?d zastanawia si? zatem, czy wyczerpuj?ce wyliczenie zawodów medycznych zawarte w ustawie o podatku VAT z 1968 r. w brzmieniu obowi?zuj?cym przed dniem wskazanym wy?ej, jest wystarczaj?ce do wy??czenia omawianych ?wiadcze? opieki medycznej spod zakresu zwolnienia od podatku VAT, które zosta?o przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

20 W tych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 [...] lit. c) szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e ?wiadczenia psychoterapeutyczne wykonywane przez osob? spe?niaj?c? ustawowe przes?anki uzyskania wpisu wskazane (powy?ej) i wpisana? do rejestru psychoterapeutów [...] s? zwolnione od podatku VAT, nawet gdy ?wiadczenia te nie kwalifikuj? si? jako wykonywanie – przez osob? dokonuj?c? tych ?wiadcze? – zawodu medycznego lub paramedycznego okre?lonego przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie?”.

21 Postanowieniem Prezesa Trybuna?u z dnia 21 stycznia 2005 r. sprawy C?443/04 i C?444/04 zosta?y po??czone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak równie? wydania wyroku.

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

22 Zwracaj?c si? z powy?szymi pytaniami s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy zwolnienie od podatku VAT przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie do ?wiadcze? medycznych dokonywanych, odpowiednio, przez fizjoterapeut? lub przez psychoterapeut? poza ramami wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, okre?lonych przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie.

23 Zgodnie z literaln? wyk?adni? art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy osoba prowadz?ca praktyk? medyczn? musi spe?ni? dwie przes?anki, aby móc skorzysta? ze zwolnienia

przewidzianego w tym przepisie, to znaczy, po pierwsze, musi dokonywać „świadczycielki opieki medycznej”, a po drugie, musi to nastąpić „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 skarżycych w postępowaniach przed sądem krajowym, są świadczeniami opieki medycznej w rozumieniu powyższego przepisu, skoro mają one na celu diagnozowanie, leczenie oraz, w granicach możliwości, wyleczenie chorób i zaburzeń zdrowia, są ujęte tym samym celem 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 zwróci się sąd krajowy, dotyczą kwestii, czy świadczenia te mogły być uznane za dokonywane w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, określonych w przepisach krajowych, zgodnie z drugą przesłanką zawartą w art. 13 cz. 1 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 zwraca się z pytaniem prejudycjalnym w sprawie C-444/04, zmierzającym do ustalenia, w jakim zakresie państwa członkowskie mogły, dla celów zwolnienia od podatku VAT, przewidzianego w art. 13 cz. 1 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 mogły wyłączyć z zakresu definicji zawodów paramedycznych niektóre specyficzne rodzaje działalności związanej z opieką medyczną.

28 Z brzmienia art. 13 cz. 1 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 określić w odpowiednich przepisach wewnętrznych zawodów paramedycznych, w ramach których świadczenie opieki medycznej zwolnione jest od podatku VAT, zgodnie z art. 13 cz. 1 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 pewnością, jak zauważa rząd niderlandzki, państwa członkowskie uprawnione są, zgodnie z art. 13 cz. 1 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 cz. 1 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 cz. 1 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, Rec. 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 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy właściwe organy przestrzegają 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 jeżeli chodzi, po pierwsze, o cel art. 13 cz. 1 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 cz. 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 – jeżeli chodzi o zwolnienie od podatku przewidziane w art. 13 cz. 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 wyłączenie 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 cz. 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, jak 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 fizjoterapeuta w sprawie C-443/04 z zakresu wykonywania zawodów paramedycznych dla celów zwolnienia od podatku VAT, przewidzianego w art. 13 cz. 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, okoliczności, 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 zbadać, czy psychoterapeuci z dyplomem

pedagoga, tacy jak skarżyciele w postępowaniu przed sądem krajowym, rzeczywiście posiadają, tak jak psychiatrzy i psychologowie, kwalifikacje zawodowe wymagane do prowadzenia leczenia psychoterapeutycznego będącego przedmiotem działalności skarżycieli, a jeżeli tak – czy w zakresie tej działalności korzystają oni ze zwolnienia od podatku VAT.

45 Jeżeli tak właśnie było, to omawiane przepisy krajowe wykraczają poza granice swobody uznania przysługującej państwu czeskiemu na gruncie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy tylko, jeżeli jako leczenie 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 okoliczności, że skarżyciele w postępowaniu głównym posiada dyplom pedagoga i że świadczenia w zakresie leczenia psychoterapeutycznego, w latach podatkowych, których dotyczy postępowanie, były przez nich 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 czeskie przekroczyło granice swobody uznania przysługującej mu na gruncie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, należy zbadać, czy leczenie wykorzystujące diagnostykę pół 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 jednoznacznego stanowiska, wskazał jednak, że jeżeli chodzi o lekarzy, to nie można było a priori wykluczyć, i 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 zwalniają od podatku VAT leczenia wykorzystującego diagnostykę pół zaburzeń, stosowanego przez skarżycieli w postępowaniu przed sądem krajowym, państwo czeskie przekroczyło granice swobody uznania, przysługującej mu na gruncie art. 13 cz. 1 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 świadczonych przez nich w tym zakresie opieki.

50 Sąd krajowy mógłby w szczególności wziąć pod uwagę okoliczności, że skarżyciel, jako fizjoterapeuta, wykonuje działalność paramedyczną w rozumieniu przepisów krajowych państwa czeskiego, 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:

– Wykądni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) należy dokonywać w ten sposób, że przyznaje on państwu czeskiemu 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 czeskie 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 określony specyficzny działano w ramach świadczenia opieki medycznej, tak 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:

**Wykądni art. 13 cz. 1 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 określony specyficzny działano w ramach świadczenia opieki medycznej, tak 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

\* Język postępowania: niderlandzki.