

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 15 grudnia 2005 r.¹

I — Wprowadzenie

taka nie należy do zakresu czynności mieszczących się w ramach definicji zawodu fizjoterapeuty.

1. W obu niniejszych sprawach połączonych Hoge Raad der Nederlanden wystąpił do Trybunału o dokonanie wykładni 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 (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)² w odniesieniu do zwolnienia od podatku świadczeń opieki medycznej realizowanych przez osoby wykonujące zawody paramedyczne.

2. Przedmiotem sprawy C-443/04 jest ocena określonych alternatywnych metod diagnostycznych i terapeutycznych — tak zwanej diagnostyki pól zaburzeń. Wykonujący te usługi H.A. Solleveld jest fizjoterapeutą, który posiada uprawnienia państwowe. Organy podatkowe nie uznają jednak diagnostyki pól zaburzeń za świadczenie zwolnione od podatku, ponieważ diagnostyka

3. J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, skarbąca w sporze przed sądem krajowym w sprawie C-444/04, jest psychoterapeutką uznaną na podstawie właściwych przepisów dotyczących tego zawodu i wykonuje świadczenia typowe dla tej działalności. Przepisy niderlandzkie w sprawie zwolnienia świadczeń medycznych od podatku od wartości dodanej obejmują świadczenia psychologów i psychiatrów, ale nie psychoterapeutów. W opinii organów podatkowych działalność J.E. van den Hout-van Eijnsbergen podlegała zatem opodatkowaniu.

4. Obie te sprawy skłoniły Hoge Raad der Nederlanden do zwrócenia się do Trybunału o wykładnię odpowiedniej kategorii zwolnień od podatku zawartej w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Należy przede wszystkim wyjaśnić, jak daleko sięga swo-

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. L 145, str. 1.

boda uznania państw członkowskich w zakresie uznawania zawodów za paramedyczne w rozumieniu tego przepisu oraz w zakresie określania czynności wykonywanych w ramach uznanego zawodu.

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

[...]”.

II — Ramy prawne

A — Szósta dyrektywa

5. 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:

[...]

B — Prawo krajowe

6. Artykuł 11 ust. 1 lit. g) Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z 1968 r. (w wersji obowiązującej od dnia 1 grudnia 1997 r.) stanowi, że zwolnione od podatku obrotowego są „usługi świadczone przez osoby wykonujące zawody na zasadach określonych w Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg [ustawie o samodzielnych zawodach opieki zdrowotnej, zwanej dalej »Wet BIG«] lub na podstawie tej ustawy”.

7. Artykuł 3 Wet BIG przewiduje utworzenie rejestru, do którego będą wpisywani przedstawiciele zawodów medycznych, m.in. fizjoterapeuci i psychoterapeuci, którzy spełniają określone warunki.

8. Dla sprawy C-444/04 istotna jest wersja ustawy o podatku obrotowym obowiązująca przed 1997 r. Wówczas na podstawie art. 11 ust. 1 lit. g) zwolnione były od podatku obrotowego „usługi 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 *Wet op de paramedische beroepen* (ustawy o zawodach paramedycznych)³”. Psychoterapeuci nie są objęci tym wykazem, nawet jeżeli zostali wpisani do odpowiedniego rejestru zawodowego na podstawie *Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten* (rozporządzenia w sprawie wpisywania do rejestru psychoterapeutów)⁴.

9. W sprawie bliższej definicji zabiegów fizjoterapeutycznych art. 29 *Wet BIG* odsyła do *Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten* (rozporządzenie w sprawie warunków kształcenia fizjoterapeutów i zakresu ich działalności)⁵. Zgodnie z art. 5 ust. 1 tego rozporządzenia do zadań fizjoterapeuty należy badanie pacjenta w celu stwierdzenia zaburzeń aparatu ruchu oraz leczenie za pomocą metod

fizjoterapeutycznych. Na mocy ust. 2 tego przepisu do metod fizjoterapeutycznych należą: terapia ruchowa, masaże i stymulacja fizyczna (z wyłączeniem stosowania promieniowania jonizującego).

III — Stan faktyczny, postępowania i pytania prejudycjalne

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

10. J.E. van den Hout-van Eijnsbergen jest samodzielną psychoterapeutką wpisaną do odpowiedniego rejestru zawodowego. W okresie od 1992 r. do 1995 r. nie płaciła podatku obrotowego z tytułu wykonywania świadczeń psychoterapeutycznych, ponieważ uważała, że usługi te są zwolnione z tego podatku.

11. Organ podatkowy uważa jednak te usługi za podlegające podatkowi i wydał w stosunku do J.E. van den Hout-van Eijnsbergen decyzję ustalającą wysokość podatku obrotowego za powyższy okres na 65 402 NLG. Po tym, jak jej skarga na tę decyzję została oddalona w pierwszej instancji, J.E. van den Hout-van Eijnsbergen wniosła kasację do Hoge Raad der Nederlanden. Postanowieniem z dnia 15 października 2004 r. Hoge Raad der

3 — Stb. 1963, str. 113.

4 — *Staatscourant* 1986, str. 149.

5 — Stb. 1997, str. 516.

Nederlanden przedłożył Trybunałowi na podstawie art. 234 WE wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następującego pytania:

również za pomocą badań wewnątrzustnych. Punktem wyjścia jest teoria, że użębienie odgrywa istotną rolę w chorobach wszystkich części ciała.

„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 [...] i wpisaną do rejestru psychoterapeutów [...] są zwolnione od podatku od wartości dodanej, nawet gdy świadczenia te nie kwalifikują się jako wykonywanie — przez osobę dokonującą tych świadczeń — zawodu medycznego lub paramedycznego określonego przez zainteresowane państwo członkowskie?”.

13. Jeżeli w trakcie badań wykryte zostają pola zaburzeń, H.A. Solleveld leczy pacjenta samodzielnie albo odsyła go do stomatologa lub chirurga szczękowego. H.A. Solleveld leczy pacjentów przede wszystkim za pomocą miękkiego lasera, poprzez podawanie preparatów homeopatycznych oraz terapie manualne. Poza działalnością w zakresie diagnostyki pól zaburzeń działał on we wspomnianym okresie również jako „klasyczny” fizjoterapeuta.

B — *Sprawa C-443/04 (Solleveld)*

12. H.A. Solleveld jest fizjoterapeutą wpisanym do rejestru, o którym mowa w Wet BIG. Wykonuje on badania pacjentów zgłaszających się do niego z najróżniejszymi zaburzeniami natury fizycznej i umysłowej w zakresie „punktów centralnych i pól zaburzeń”, przy czym koncentruje się przede wszystkim na dysfunkcjach szczęki i ust. Dysfunkcje te wykrywane są za pomocą prześwietleń, stosowania prądu elektrycznego na poziomie ust i skóry właściwej, jak

14. Około 40% pacjentów zostaje skierowanych do H.A. Sollevelda przez lekarzy i stomatologów. Większość zakładów ubezpieczeń zdrowotnych zwraca koszty leczenia w ramach diagnostyki pól zaburzeń, przynajmniej w przypadku wykupienia dodatkowego ubezpieczenia obejmującego tak zwane alternatywne metody leczenia.

15. W opinii Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Królewskie Niderlandzkie Towarzystwo Fizjoterapeutyczne) diagnostyka pól zaburzeń opisana w rozporządzeniu w sprawie warunków kształcenia fizjoterapeutów i zakresu ich działalności nie należy do obszaru działania fizjoterapeuty.

Właściwy organ opieki zdrowotnej jest tego samego zdania.

IV — Ocena prawna

16. Po tym, jak H.A. Solleveld nie zapłacił podatku od wartości dodanej, ponieważ uważał, że wykonywana przez niego działalność jest od tego podatku zwolniona, organ podatkowy wydał kilka decyzji ustalających wysokość podatku obrotowego łącznie na prawie 64 000 NLG za okres od 1994 r. do 2000 r. Sąd pierwszej instancji potwierdził pogląd prawny reprezentowany przez organy podatkowe, zgodnie z którym w niniejszej sprawie nie znajduje zastosowania zwolnienie od podatku na podstawie art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku obrotowym.

A — Wprowadzenie

18. Zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy zwolnione od podatku od wartości dodanej są świadczenia opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

17. Hoge Raad der Nederlanden, rozpatrujący kasację od tego orzeczenia, postanowieniem z dnia 15 października 2004 r., zgodnie z art. 234 WE, przedłożył Trybunałowi następujące pytanie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie 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?”.

19. Jak słusznie podkreśliła Komisja na rozprawie, w obu postępowaniach przed sądami krajowymi jest faktem bezspornym, że osoby zainteresowane wykonują świadczenia opieki medycznej. Również w przypadku H.A. Sollevelda nie jest to kwestionowane, mimo że diagnostyka pól zaburzeń stanowi metodę alternatywną wobec ogólnie uznanej medycyny akademickiej. W niniejszych sprawach nie jest zatem konieczna wykładnia pojęcia świadczenia opieki medycznej, mającego niewątpliwie charakter wspólnotowy. Wątpliwości związane z wykładnią dotyczą wyłącznie fragmentu „przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez zainteresowane państwo [członkowskie]”.

20. Zwolnienia podatkowe przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią w zasadzie autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a zatem powinny być definiowane z punktu widzenia tego prawa⁶.

21. W utrwalonym orzecznictwie Trybunał podkreśla w szczególności, że państwa członkowskie zgodnie ze zdaniem wprowadzającym art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy ustalają wprowadzając warunki zwolnienia od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz ewentualnym nadużyciom, jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu przewidzianych zwolnień⁷. Szczególne warunki odnoszące się do statusu lub tożsamości podmiotu gospodarczego świadczącego usługi objęte takim zwolnieniem powinny być definiowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego⁸.

22. Powyższe stwierdzenia Trybunału stosuje się jednak tylko wówczas, gdy dyrektywa

wprowadza samodzielne pojęcia prawa wspólnotowego, a nie gdy w drodze wyjątku odsyła do definicji określonych przez państwa członkowskie⁹. Z jednoznacznej treści art. 13 część A ust. 1 lit. c) wynika, że państwa członkowskie określają zawody medyczne i paramedyczne, w stosunku do których stosuje się zwolnienie od podatku¹⁰.

23. Jednak również w takich sytuacjach działanie dyrektywy mające na celu ujednolicenie przepisów państw członkowskich nie zostaje całkowicie wyłączone. Przy wykonywaniu kompetencji polegających na definiowaniu poszczególnych pojęć w ramach dyrektywy państwa członkowskie muszą

6 — Wyroki z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 *Sinclair Collis*, Rec. str. I-5965, pkt 22; z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 *Temco Europe*, Zb.Orz. str. I-11237, pkt 16 oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 *Kingscrest i Montecello*, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 22. Podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 *Kügler*, Rec. str. I-6833, pkt 25.

7 — Wyrok w sprawie *Kingscrest i Montecello* (cytowany w przypisie 6, pkt 24) odwołujący się do wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 *Komisia przeciwko Niemcom*, Rec. str. I-5811, pkt 50; zob. również wyrok z dnia 28 marca 1996 r. w sprawie C-468/93 *Gemeente Emmen*, Rec. str. I-1721, pkt 19.

8 — Wyrok w sprawie *Kingscrest i Montecello* (cytowany w przypisie 6, pkt 22 i nast.) odwołujący się do wyroku z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 *Bulthuis-Griffioen*, Rec. str. I-2341, pkt 18.

9 — Wyrok w sprawie *Gemeente Emmen* (cytowany w przypisie 7, pkt 25); zob. również moja opinia przedstawiona w dniu 8 sierpnia 2005 r. w sprawie C-169/04 *Abbey National*, zawisłej przed Trybunałem, pkt 36, dotycząca art. 13 część B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy (zarządzanie przez spółki inwestujące specjalnymi funduszami inwestycyjnymi określonymi przez państwa członkowskie).

10 — W odniesieniu do szeregu zawodów medycznych i paramedycznych (np. lekarze, stomatolodzy, akuszerki i pielęgniarki) określono w dyrektywach wspólne wymogi co do kwalifikacji zawodowych w celu ich wzajemnego uznawania (zob. przede wszystkim niedawna dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/36/WE z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych, Dz.U. L 255, str. 22, zastępująca szereg dyrektyw szczególnych). Tymi wymogami są związane państwa członkowskie przy korzystaniu ze swobodnego uznania. Na ile można to stwierdzić, w odniesieniu do psychoterapeutów i fizjoterapeutów nie istnieją jednak żadne wytyczne w prawie wtórnym. Zawód fizjoterapeuty lub fizykoterapeuty tylko w niektórych państwach członkowskich uważany jest za zawód wymagający kształcenia o szczególnym profilu [zobacz art. 11 lit. c) pkt ii w związku z załącznikiem II pkt 1 dyrektywy 2005/36].

bowiem mieć na uwadze cele dyrektywy i ogólne zasady prawa wspólnotowego¹¹.

B — *W przedmiocie sprawy C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Argumenty stron

24. Tak długo, jak państwo członkowskie przestrzega granic tego swobodnego uznania, jednostka nie może powoływać się bezpośrednio na dyrektywę w celu dochodzenia praw wobec państwa członkowskiego¹². Zasadniczą kwestią w obu postępowaniach przed sądami krajowymi jest zatem to, czy zachowano granice swobodnego uznania, które przysługuje państwom członkowskim na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy w odniesieniu do określania zawodów paramedycznych.

25. W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w sprawie C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) należy wyjaśnić, jakie wymogi muszą zachowywać państwa członkowskie przy ustalaniu uprzywilejowanych grup zawodowych. W sprawie C-443/04 (Solleveld) powstaje pytanie, czy państwa członkowskie przy definiowaniu zawodów mogą również określać w sposób wyczerpujący czynności, które są uznawane za zwolnione od podatku od wartości dodanej w ramach wykonywania zawodu.

26. Zdaniem Komisji państwo członkowskie określa zawód paramedyczny, przyjmując ze względu na ochronę zdrowia publicznego przepisy, zgodnie z którymi dana nazwa zawodu jest zastrzeżona dla osób o określonych kwalifikacjach. Taka definicja wiąże państwo członkowskie również do celów zwolnienia od podatku od wartości dodanej. W sytuacji, w której z wpisem do niderlandzkiego rejestru zawodowego psychoterapeutów wiązało się wyłączone prawo do używania odpowiedniego tytułu, świadczenia J.E. van den Hout-van Eijnsbergen były zwolnione od podatku od wartości dodanej.

27. Sama strona skarżąca uważa za dyskryminację okoliczność, że psycholodzy i psychiatrzy świadczący usługi psychoterapeutyczne nie są opodatkowani podatkiem od wartości dodanej, podczas gdy psychoterapeuci posiadający wykształcenie pedagogiczne do 1997 r. podlegali opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

11 — W odniesieniu do celów szóstej dyrektywy zobacz: wyrok w sprawie Gemeente Emmen (cytowany w przypisie 7, pkt 25); w odniesieniu do ogólnych zasad prawa wyrok w sprawie Kügler (cytowany w przypisie 6, pkt 55 i nast.) oraz wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 69. Zobacz bardziej szczegółowo w tym zakresie poniżej, pkt 37 i nast.

12 — Wyrok w sprawie Kügler (cytowany w przypisie 6, pkt 55) i w sprawie Dornier (cytowany w przypisie 11, pkt 69).

28. Rząd niderlandzki wywodzi natomiast, że przepis krajowy spełnił wymogi ścisłej

wykładni kategorii zwolnień zawartych w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy oraz nawiązania do obiektywnych i łatwych w stosowaniu warunków. Dopiero po tym, jak zabiegi psychoterapeutyczne zyskały większe znaczenie społeczne, uzasadnione było zwolnienie odpowiednich świadczeń od podatku od wartości dodanej. Nie jest również naruszona zasada neutralności podatkowej, ponieważ wszyscy psychoterapeuci byli w tym zakresie traktowani jednakowo.

proste zastosowanie kategorii zwolnień. Państwo członkowskie najlepiej spełnia ten cel, jeżeli określa ono w krajowych przepisach dotyczących podatku od wartości dodanej zawody, które uznaje za paramedyczne i czynności wykonywane w ramach tych zawodów, które są przez to zwolnione od podatku od wartości dodanej. Przepisy w sprawie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej mogą przy tym odsyłać również do przepisów dotyczących wykonywania tych zawodów.

2. Ocena

a) Swoboda uznania państw członkowskich przy określaniu zawodów paramedycznych

29. Artykuł 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim swobodę uznania przy określaniu zawodów paramedycznych. Do państwa członkowskiego należy również decyzja o wyborze środka prawodawczego w celu wykonania tej swobody.

31. Nie można jednak żądać obligatoryjnie wyraźnego przepisu podatkowego¹³. Dla określenia, jakie zawody w zainteresowanym państwie członkowskim uważa się za paramedyczne do celów zwolnienia od podatku od wartości dodanej, inne przepisy można przywoływać tylko wówczas, gdy brakuje odpowiedniej regulacji podatkowej.

32. Natomiast Komisja chciałaby — bez uszczerbku dla krajowych regulacji w sprawie podatku od wartości dodanej — uwzględnić również inne przepisy, w których uregulowana jest kwestia zawodów związanych z systemem służby zdrowia. Zdaniem Komisji zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wynikają z takich regulacji quasi-automatycznie, bez potrzeby dysponowania przez państwo członkowskie dodatkową swobodą uznania dotyczącą dokonywania kwalifikacji dla celów opodatkowania.

30. Jak wynika ze zdania wprowadzającego do ust. 1 wymienionego przepisu, przepisy transponujące powinny umożliwić m.in.

¹³ — Zobacz w sprawie uznania za „instytucje” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wyrok w sprawie Dornier (cytowany w przypisie 11, pkt 67).

33. Nie podzielam tego poglądu Komisji. Artykuł 13 część A ust. 1 lit. c) wymaga, żeby państwo członkowskie określiło dany zawód jako zawód *paramedyczny*. Niderlandzki ustawodawca wprowadził uregulowań pod względem prawnym zawód psychoterapeuty, jednak nie zaklasyfikował go jako zawód paramedyczny. Zawód ten nie jest wymieniany ani w ustawie o podatku obrotowym, ani w ustawie o zawodach paramedycznych, do którego ta pierwsza ustawa odsyła.

34. Sam fakt, że ze względów na ochronę zdrowia publicznego tytuł zawodowy przysługuje wyłącznie osobom o określonych kwalifikacjach, nie rozstrzyga, czy dany zawód należy uznać za paramedyczny. Wniośkowanie z regulacji dotyczącej rejestru psychoterapeutów, że dany zawód podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej jako zawód paramedyczny, stałoby w sprzeczności z wymogiem przejrzystości prawa wyrażonym w zdaniu wprowadzającym do art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy.

b) Granice swobody uznania

35. Swoboda uznania, jaka przysługuje państwom członkowskim przy określaniu zawodów paramedycznych w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej, nie jest nieograniczona. Ograniczenia tej swobody gwarantują w szczególności, że państwo członkowskie nie dokona arbitralnie rozróż-

nienia pomiędzy zawodami paramedycznymi zwolnionymi od podatku od wartości dodanej oraz podlegającymi opodatkowaniu tym podatkiem.

36. W niniejszej sprawie należy zbadać, czy Niemcy przekroczyły granice tej swobody, nie uznając zawodu psychoterapeuty za zawód paramedyczny i nie zwalniając czynności wykonywanych w ramach tego zawodu od podatku od wartości dodanej. Taka ocena wymaga dokładnego zbadania stanu faktycznego i prawnego w Niemczech w okresie poprzedzającym 1997 r. i należy zatem co do zasady do kompetencji sądu krajowego¹⁴. Trybunał może jednak przedstawić wskazówki, jakie aspekty sprawy powinny być wzięte pod uwagę.

37. Przy korzystaniu ze swobody uznania państwo członkowskie musi brać pod uwagę cele dyrektywy oraz ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę równego traktowania

14 — Zobacz wyroki w sprawie Kügler (cytowany w przypisie 6, pkt 56) i w sprawie Dornier (cytowany w przypisie 11, pkt 69). W wyroku w sprawie Dornier Trybunał doszedł nawet do wniosku, że zainteresowane państwo członkowskie przekroczyło granice przysługującej mu na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy swobody uznania w kwalifikacji instytucji, którą należy przyrównać do szpitala publicznego (pkt 70).

podmiotów oraz zasadę neutralności podatkowej¹⁵.

38. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwolnienia od podatku określone w art. 13 szóstej dyrektywy należy co do zasady interpretować zawężająco, ponieważ stanowią one wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika podlega podatkowi od wartości dodanej¹⁶. Jednak w przypadku świadczeń opieki medycznej należy również uwzględnić społeczny cel zwolnienia od podatku. Świadczenia te powinny być dostępne dla ogółu, a ich cena nie powinna być podwyższana w wyniku opodatkowania podatkiem od wartości dodanej¹⁷.

39. Krajowy ustawodawca nie może zatem nadmiernie rozszerzać zakresu uprzywilejowanych zawodów paramedycznych. Może włączać jedynie te grupy zawodowe, których

przedstawiciele mają kwalifikacje do świadczenia usług medycznych i paramedycznych. Jak słusznie podnoszą Komisja i rząd niderlandzki, interes publiczny polega bowiem wyłącznie na zwolnieniu od podatku tych świadczeń medycznych, które są wykonywane przez wykwalifikowany personel.

40. Z zasady równego traktowania podmiotów wynika, że przedstawiciele różnych grup zawodowych muszą być jednakowo opodatkowani, jeżeli w odniesieniu do określonych czynności posiadają podobne kwalifikacje. Zasada neutralności podatkowej, która jest w końcu jedynie uszczegółowieniem ogólnej zasady równego traktowania podmiotów, zakazuje ponadto stosowania różnego opodatkowania podmiotów gospodarczych dokonujących jednakowych czynności¹⁸.

41. Sąd krajowy musi zatem zbadać w niniejszej sprawie, czy psychoterapeuta w rozumieniu rozporządzenia w sprawie wpisywania do rejestru psychoterapeutów, posiadający takie wykształcenie jak strona

15 — Zobacz w odniesieniu do celów dyrektywy wyrok w sprawie *Gemeente Emmen* (cytowany w przypisie 7, pkt 25), w odniesieniu do ogólnych zasad prawa wyroki w sprawie *Kügler* (cytowany w przypisie 6, pkt 55 i nast.) i w sprawie *Dornier* (cytowany w przypisie 11, pkt 69). Zobacz także wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 *Fischer*, Rec. str. I-3369, pkt 27, w którym Trybunał stwierdził, że szósta dyrektywa — przyznając państwom członkowskim swobodę w kształtowaniu warunków zwolnienia od podatku — nie upoważnia do naruszania zasady neutralności podatkowej.

16 — Wyrok w sprawie *Kügler* (cytowany w przypisie 6, pkt 28), wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 *d'Ambrumenil i Dispute Resolutions Services Ltd*, Rec. str. I-13989, pkt 52 i wyrok w sprawie *Dornier* (cytowany w przypisie 11, pkt 42), również wyrok w sprawie *Kingscrest i Montecello* (cytowany w przypisie 6, pkt 29).

17 — Wyrok w sprawie *d'Ambrumenil i Dispute Resolution Services* (cytowany w przypisie 16, pkt 58) odsyłający do wyroku z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 23 i wyroku w sprawie *Kügler* (cytowanego w przypisie 6, pkt 29) dotyczących odpowiedniego zwolnienia z podatku świadczeń szpitalnych określonych w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

18 — Wyroki w sprawie *Kügler* (cytowany w przypisie 6, pkt 30) i w sprawie *Dornier* (cytowany w przypisie 11, pkt 44), również wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 *Gregg*, Rec. str. I-4947, pkt 20 oraz wyrok z dnia 17 lutego 2005 w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 *Linne-weber i Akritidis*, Zb.Orz. str. I-1131, pkt 24.

skarżąca, ma takie same kwalifikacje do świadczenia usług psychoterapeutycznych co psychiatrę lub psycholog.

zasady za samodzielne świadczenie, które może być stosowane również w oderwaniu od innych terapii.

42. Wbrew argumentacji rządu niderlandzkiego naruszenie zasady neutralności podatkowej nie zostaje wykluczone z tego jedynie powodu, że wszyscy psychoterapeuci są jednakowo traktowani. Należy bowiem porównać *świadczenia psychoterapeutyczne*, wykonywane przez psychiatrów i psychologów z jednej strony i psychoterapeutów z drugiej. Dla oceny podobieństwa usług statut usługodawcy jest w zasadzie bez znaczenia¹⁹. Różnica w kwalifikacjach poszczególnych podmiotów oferujących świadczenia medyczne pozwala jednak na wnioskowanie o jakości samych świadczeń, a przez to może bezpośrednio wpływać na ocenę podobieństwa usług.

44. Na pytanie prejudycjalne w sprawie C-444/04 należy zatem odpowiedzieć, że art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim swobodę w określaniu zawodów paramedycznych. Przy korzystaniu z tej swobody państwa członkowskie muszą mieć na uwadze cele szóstej dyrektywy oraz ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę równego traktowania podmiotów oraz zasadę neutralności podatkowej. Sprawą sądu krajowego jest zbadanie, czy zainteresowane państwo członkowskie przekroczyło granice przysługujące mu swobody uznania, nie zwalniając od podatku od wartości dodanej świadczeń psychoterapeutów, a zwalniając odpowiadające im świadczenia psychiatrów i psychologów.

43. Przy porównywaniu świadczeń nie ma decydującego znaczenia, że psychiatrzy i psycholodzy mogą zajmować się psychoterapią w powiązaniu z innymi świadczeniami, np. terapiami lekowymi, a przez to być może osiągać określone efekty synergii. Fakt istnienia zawodu psychoterapeuty dowodzi bowiem, że psychoterapię należy uznać co do

C — W przedmiocie sprawy C-443/04 (*Solleveld*)

45. W tej sprawie należy wyjaśnić, czy swoboda uznania, którą państwom członkowskim przy określaniu zawodów paramedycznych przyznaje art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, obejmuje również

19 — Wyroki w sprawie Gregg (cytowany w przypisie 18, pkt 20) oraz w sprawie Linneweber i Akritidis (cytowany w przypisie 18, pkt 25).

uprawnienie do ustalania typowych dla danego zawodu czynności, które jako takie są zwolnione od podatku.

1. Argumentacja stron

46. W opinii H.A. Sollevelda art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy stosuje się w odniesieniu do wszystkich świadczeń opieki medycznej. Państwa członkowskie nie mogą wykluczać poszczególnych form świadczeń opieki medycznej z zakresu zwolnienia od podatku, jeżeli są one wykonywane przez przedstawicieli określonej grupy zawodów paramedycznych. Poza tym niedopuszczalne jest zróżnicowanie opodatkowanie świadczeń w zakresie diagnostyki pól zaburzeń w zależności od tego, czy są one wykonywane przez dyplomowanego fizjoterapeutę, czy też lekarza.

47. Komisja uważa te usługi za zwolnione od podatku, ponieważ stanowią one świadczenia opieki medycznej wykonywane przez przedstawicieli uznanego zawodu paramedycznego w ramach ich działalności zawodowej. Jeżeli na podstawie krajowych przepisów dotyczących wykonywania zawodu fizjoterapeuci nie są uprawnieni do przeprowadzania odpowiednich zabiegów, państwo członkowskie musi zapobiegać takiej działalności za pomocą przepisów dotyczących wykonywania zawodu lub przepisów dyscyplinarnych, a nie poprzez wykluczenie świadczeń z zakresu zwolnienia od podatku od wartości

dodanej. Nie trzeba badać w każdej sprawie, czy dane świadczenie opieki medycznej jest wykonywane przez wykwalifikowaną osobę oraz czy przez to zwolnienie od podatku od wartości dodanej leży w interesie publicznym. Jednolite stosowanie dyrektywy jest zagrożone wówczas, gdy zwolnienie od podatku jest uzależnione od opisu świadczeń opieki medycznej, których wykonywanie mieści się w ramach określonej definicji zawodu.

48. Rząd niderlandzki wskazuje na zalecenie dokonywania zawężającej interpretacji kategorii zwolnień od podatku. Zwolnienie od podatku od wartości dodanej wyłącznie tych świadczeń medycznych, które są wykonywane przez wykwalifikowane osoby, odpowiada społecznemu celowi regulacji. Regulacja niderlandzka jest obiektywna i nieskomplikowana. Na podstawie Wet BIG można ustalić, które świadczenia są zwolnione od podatku.

2. Ocena

49. Zwolnienie od podatku świadczeń opieki medycznej służy — jak to już wywiedziono — unikaniu podwyższania ich ceny²⁰. Aby jednak zwolnienie było zasadne, świadczenia te muszą spełniać pewne standardy jakości. W związku z powyższym regulacja ta

²⁰ — Zobacz wyżej, pkt 38.

zakłada, że usługi świadczone są przez kompetentną osobę w ramach wykonywania zawodu medycznego lub paramedycznego²¹.

50. W kompetencji państw członkowskich leży określenie odpowiednich zawodów. Kwestią sporną jest jednakże, czy ta swoboda uznania obejmuje określenie czynności uważanych za wykonywanie danego zawodu, a tym samym traktowanych jako zwolnione od podatku.

51. Treść art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie wyjaśnia tej kwestii. Jedynie na podstawie wersji angielskiej można byłoby rozumieć treść artykułu w ten sposób, że państwa członkowskie określają również, jakie czynności należy przypisać do kompetencji danego zawodu paramedycznego. Wersja ta ma następujące brzmienie: „the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned”. Pozostaje jednak kwestią otwartą, czy część zdania „as defined by the Member State” odnosi się wyłącznie do „medical and paramedical professions”, czy też do całego wyrażenia „the exercise of the medical and paramedical professions”.

52. Komisja interpretuje wyrażenie „przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów [...] paramedycznych” raczej w sposób faktyczny, tzn. że odpowiednie świadczenie musi być wykonywane w ramach działalności zawodowej, a nie innego zajęcia (dodatkowego).

53. Po pierwsze, pozostaje jednak kwestią niejasną, jak w takim rozumieniu należy określić faktyczne ramy wykonywania zawodu paramedycznego. Wprawdzie można byłoby uwzględnić różne wskazówki, na przykład taką, że świadczenie opieki medycznej jest wykonywane w gabinetach. Jak jednak należałoby w takim razie ocenić wizyty domowe? Bardziej wiarygodną wskazówką przemawiającą za tym, że usługodawca przekroczył zakres swojej działalności zawodowej, jest okoliczność, że określona działalność nie ma nic wspólnego z wykonywanym zawodem.

54. Po drugie, Komisja błędnie rozumie cel dyrektywy, zgodnie z którym świadczenia opieki medycznej należy zwolnić od podatku tylko wówczas, gdy są wykonywane przez wykwalifikowane osoby²².

21 — Zobacz wyżej, pkt 37.

22 — Zobacz wyżej, pkt 39.

55. Szósta dyrektywa pozostawia państwom członkowskim określenie zawodów medycznych i paramedycznych, których przedstawiciele mają kwalifikacje do wykonywania świadczeń medycznych. Definicja ta byłaby jednak niepełna, gdyby stawiała wyłącznie abstrakcyjne wymagania co do kwalifikacji osób, które chcą wykonywać dany zawód medyczny, bez jednoczesnego ustalenia, jakie czynności zawód ten obejmuje. Nie wszystkie kwalifikacje w zakresie zawodów medycznych i paramedycznych przygotowują bowiem do wykonywania wszystkich rodzajów świadczeń opieki medycznej. Jest rzeczą oczywistą, że fizjoterapeuta nie jest wykształcony na przykład w kierunku przeprowadzania zabiegów chirurgicznych. Jeżeli je jednak wykonuje, działalność ta narusza cel dyrektywy polegający na zwolnieniu tego typu świadczeń od podatku od wartości dodanej. Swoboda uznania przysługująca państwom członkowskim przy określaniu zawodów medycznych i paramedycznych obejmuje zatem również uprawnienie do określenia czynności, do których kwalifikuje dany zawód, a przez to także do ograniczenia zwolnienia od podatku od wartości dodanej do tych czynności.

56. W związku z tym Komisja proponuje zakazać wykonywania świadczeń medycznych wykraczających poza kompetencje związane z danym zawodem poprzez odpowiednie przepisy dotyczące wykonywania tego zawodu, zamiast wyciągać z tego kon-

sekwencje dotyczące zwolnienia od podatku od wartości dodanej.

57. Należy się zgodzić z Komisją, że zapewnienie jakości nie odbywa się zwykle na podstawie przepisów o podatku od wartości dodanej. W konsekwencji w utrwalonym orzecznictwie Trybunał stwierdza również, że zasada neutralności podatkowej ogólnie zabrania dokonywania rozróżnienia między świadczeniami dozwolonymi i niedozwolonymi²³.

58. Dzięki omawianemu zwolnieniu przepisy o podatku od wartości dodanej same służą celowi leżącemu w interesie publicznym. Interes ten wymaga, by dane świadczenie było zwolnione od podatku jedynie wówczas, gdy jest ono wykonywane przez osobę posiadającą ogólne kwalifikacje w danym zakresie.

59. Komisja obawia się jednak, że w poszczególnych państwach członkowskich mogłyby występować znaczne różnice w stosowaniu zwolnienia od podatku świadczeń opieki medycznej, jeżeli zwolnienie to zależałoby od definicji zawodów przyjętych w każdym z tych państw.

23 — Wyrok z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-111/92 Lange, Rec. str. I-4677, pkt 16 i 17; wyrok w sprawie Fischer (cytowany w przypisie 15, pkt 21, 27 i nast.); wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-158/98 Coffeeshop „Siberië”, Rec. str. I-3971, pkt 14 i 21 oraz wyrok z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 Salumets i in., Rec. str. I-4993, pkt 19.

60. W tym zakresie należy na wstępie stwierdzić, że ustawodawca wspólnotowy brał pod uwagę pewne różnice pomiędzy krajowymi porządkami prawnymi, pozostawiając państwom członkowskim swobodę uznania przy określaniu zawodów medycznych i paramedycznych.

61. Poza tym zasada neutralności podatkowej wyklucza możliwość uregulowania kompetencji zawodowych w jednym państwie członkowskim w taki sposób, by prowadziło ono do stosowania zwolnienia od podatku w sposób arbitralny i odbiegający zbyt dalece od sposobów stosowania go w innych państwach członkowskich²⁴. Wprawdzie zgodnie z tą zasadą podobne świadczenia nie mogą być różnie traktowane jedynie z tego powodu, że są wykonywane przez osoby o zróżnicowanym przygotowaniu zawodowym²⁵, ale w przypadku świadczeń opieki medycznej osobiste kwalifikacje usługodawcy mają decydujący wpływ na samą jakość świadczenia. W konsekwencji nie można co do zasady traktować świadczeń wykonywanych przez osoby nieposiadające wykształcenia w danej dziedzinie jako podobnych w stosunku do świadczeń wykonywanych przez personel posiadający odpowiednie kwalifikacje.

62. Sprawą sądu krajowego jest zbadanie, czy niderlandzkie organy podatkowe w tej konkretnej sprawie w wystarczającym stopniu uwzględniły zasadę neutralności podatkowej przy dokonywaniu kwalifikacji diagnostyki pól zaburzeń.

63. Pojawia się przy tym jednak problem polegający na tym, że być może tej formy świadczeń medycznych nie będzie można jednoznacznie zakwalifikować do żadnego zawodu medycznego lub paramedycznego, ponieważ chodzi o nowatorską i alternatywną terapię. Ponadto wydaje się, że metoda ta odpowiada zasadzie interdyscyplinarności, ponieważ za pomocą diagnostyki i leczenia ust i szczęki łączy zaburzenia umysłowe i organiczne leczone zwyczajowo przez przedstawicieli różnych grup zawodowych, być może również przez psychoterapeutów, gdy chodzi o dysfunkcje aparatu ruchu.

64. Byłoby niezgodne z sensem i celem art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, gdyby świadczenie uznane bezspornie za świadczenie opieki medycznej podlegało ostatecznie opodatkowaniu podatkiem od

24 — W tym zakresie zob. wyżej, pkt 37, 42 i nast.

25 — W tym zakresie zob. wyżej, pkt 42 oraz przypis 19.

wartości dodanej z tego względu, że nie odpowiada ono żadnej z definicji tradycyjnych zawodów²⁶.

rowani właśnie przez lekarzy, którzy najwioczniej nie umieją (lub nie chcą) sami stosować tej metody.

65. Aby uniknąć takiego skutku, przepisy krajowe ustalające zakresy działalności w ramach danego zawodu nie powinny być interpretowane w sposób nadmiernie zawężony. Przeciwnie, należy zapewnić, żeby zakresy te były wystarczająco otwarte, by umożliwić włączanie do nich także metod nowatorskich i interdyscyplinarnych. Przy tym w odniesieniu do zawodów wymagających kompleksowego wykształcenia pozostaje w normalnych okolicznościach większa swoboda niż w przypadku zawodów wymagających mniejszych kwalifikacji.

66. Wychodząc z tego założenia, można by przyjąć, że czynności związane z diagnostyką pól zaburzeń są zwolnione od podatku od wartości dodanej każdorazowo, kiedy wykonuje je lekarz lub stomatolog, ponieważ przedstawiciele tych grup zawodowych mają szersze wykształcenie medyczne. Z drugiej strony jest kwestią sporną, czy lekarze lub stomatolodzy mają rzeczywiście wyższe kwalifikacje w tym zakresie niż fizjoterapeuci. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika bowiem, że do H.A. Sollevelda często trafiają pacjenci kie-

67. Nie jest jasne, czy zgodnie z prawem niderlandzkim świadczenia z zakresu diagnostyki pól zaburzeń rzeczywiście są zwolnione od podatku, jeżeli wykonuje je lekarz lub stomatolog. H.A. Solleveld podziela ten pogląd. Wobec wyraźnego pytania zadanego w trakcie rozprawy rząd niderlandzki nie chciał zająć stanowiska. Jeżeli sąd krajowy doszedłby do wniosku, że działalność medyczna w tym zakresie jest zwolniona od podatku od wartości dodanej, musiałby zbadać, czy odpowiednie świadczenia wykonywane przez fizjoterapeutę należy uznać za podobne, ponieważ przedstawiciele tego zawodu posiadają takie same kwalifikacje do wykonywania tych czynności co lekarze lub stomatolodzy. W razie odpowiedzi pozytywnej, zasada neutralności podatkowej nakazuje ich jednakowe traktowanie.

68. Jeżeli uznanej formy świadczenia opieki medycznej na podstawie obowiązujących przepisów nie można przyporządkować ani do zakresu działalności w ramach zawodu medycznego, ani paramedycznego, należy również wziąć pod uwagę, czy usługodawca posiada szczególne kwalifikacje do wykonywania zabiegów według nowatorskiej metody, na przykład na podstawie ukończenia specjalnych kursów dokształcających.

26 — Ta okoliczność mogłaby jednak prowadzić do powstania pytania, czy tego rodzaju świadczenia można rzeczywiście uznać za świadczenia opieki medycznej.

69. Podsumowując, należy stwierdzić, że art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na określenie, które świadczenia opieki medycznej należy uznać za czynności wykonywane w ramach określonego zawodu medycznego lub paramedycznego i — jako takie — zwolnione od podatku od wartości dodanej. Odpowiednie definicje muszą być jednak na

tyle otwarte, aby do jednej grupy zawodowej lub wielu grup zawodowych można było zakwalifikować również alternatywne i interdyscyplinarne metody uznane za świadczenia opieki medycznej. Przy korzystaniu z tego uprawnienia państwa członkowskie muszą ponadto mieć na uwadze zasadę neutralności podatkowej.

V — Wnioski

70. W związku z powyższym proponuję udzielenie następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne Hoge Raad der Nederlanden:

— *Sprawa C-444/04*

Artykuł 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 przyznaje państwom członkowskim swobodę w określaniu zawodów paramedycznych. Przy korzystaniu z tej swobody państwa członkowskie muszą mieć na uwadze cele szóstej dyrektywy oraz ogólne

zasady prawa, w szczególności zasadę równego traktowania podmiotów oraz zasadę neutralności podatkowej. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy zainteresowane państwo członkowskie przekroczyło granice przysługującej mu swobody uznania, nie zwalniając od podatku od wartości dodanej świadczeń psychoterapeutów, a zwalniając odpowiadające im świadczenia psychiatrów i psychologów.

— *Sprawa C-443/04*

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy 77/388 pozwala państwom członkowskim na określenie, które świadczenia opieki medycznej należy uznać za czynności wykonywane w ramach określonego zawodu medycznego lub paramedycznego i — jako takie — zwolnione od podatku od wartości dodanej. Odpowiednie definicje muszą być jednak na tyle otwarte, aby do jednej grupy zawodowej lub wielu grup zawodowych można było zakwalifikować również alternatywne i interdyscyplinarne metody uznane za świadczenia opieki medycznej. Przy korzystaniu z tego uprawnienia państwa członkowskie muszą ponadto mieć na uwadze zasadę neutralności podatkowej.