

Arrêt de la Cour
Sag C-45/01

**Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie
mod
Finanzamt Gießen**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

«Moms – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i sjette direktiv 77/388/EØF – fritagelse – psykotераapeutiske behandlinger foretaget i et ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er læger, hos en privatretlig stiftelse, der er anerkendt som almennyttig – direkte virkning»

Forslag til afgørelse fra generaladvokat C. Stix-Hackl fremsat den 10. december 2002

Domstolens dom (Femte Afdeling) af 6. november 2003

Sammendrag af dom

1. Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse for hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil – begrebet »transaktioner i nær tilknytning« og »pleje« – psykotераapeutiske behandlinger udført af uddannede psykologer

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c)]

2. Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse for hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil – begrebet »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« – anerkendelse betinget af, at ydelserne udføres under lægetilsyn – ulovlig

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra b)]

3. Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse for hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil – begrebet »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« – medlemsstaternes skøn – grænser – nationale domstole

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra c)]

4. Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse for behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv – rækkevidde – behandlinger udført af praktiserende, der er ansat af en privatretlig stiftelse – omfattet

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra c)]

5. Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse for hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil og fritagelse for behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv – de afgiftspligtiges mulighed for at påberåbe sig de tilsvarende bestemmelser

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c)]

1. Psykotераapeutiske behandlinger udført i en privatretlig stiftelses ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er læger, er ikke transaktioner i »nær tilknytning til« hospitalsbehandling eller pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i forbindelse med fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388, medmindre behandlingerne faktisk ydes som sekundære ydelser til hospitalsbehandling eller pleje af modtagerne, hvilket er hovedydelsen. Derimod skal ordet pleje i bestemmelsen fortolkes således, at det dækker den i litra c) omhandlede behandling

af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegerningen knyttede ydelser, såsom psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer. Disse behandlinger opfylder nemlig betingelsen om at have et terapeutisk formål, dvs. at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier.

(jf. præmis 35, 48 og 51 samt domskonkl. 1)

2. En medlemsstat kan med henblik på fritagelse efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388 ikke gyldigt gøre anerkendelsen af »andre lignende [...] institutioner«, der ligner hospitaler og centre for lægebehandling og diagnostik, betinget af, at de til lægegerningen knyttede ydelser, der udføres i disse institutioner, udføres under lægetilsyn. Da begrebet »pleje« i denne bestemmelse ikke alene dækker ydelser, der er udført direkte af læger eller andre sundhedspersoner under lægetilsyn, men ligeledes til lægegerningen knyttede ydelser, der er udført på hospitaler alene under ansvar af personer, der ikke er læger, går en sådan betingelse nemlig ud over grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved bestemmelsen, for så vidt som den tilsigter at udelukke ydelser, der er udført alene under et til lægegerningen knyttet erhvervs ansvar, fra fritagelse.

(jf. præmis 70 og 71)

3. Anerkendelsen af en »anden institution«, der ligner hospitaler og centre for lægebehandling og diagnostik i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388's forstand, forudsætter ikke en formel anerkendelsesprocedure, og anerkendelsen skal ikke nødvendigvis følge af nationale bestemmelser af afgiftsmæssig karakter. Når de nationale bestemmelser om anerkendelse indeholder restriktioner, der går ud over grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved bestemmelsen – navnlig en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet i forhold til andre erhvervsdrivende, der udfører de samme ydelser under lignende forhold – tilkommer det den nationale ret at afgøre, om en afgiftspligtig henset til alle de relevante forhold alligevel skal betragtes som en »anden lignende behørigt anerkendt institution« i bestemmelsens forstand.

(jf. præmis 69, 74 og 76 samt domskonkl. 2)

4. Da afgiftsfritagelsen for behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388 ikke afhænger af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri, kan psykoterapeutiske behandlinger udført af en privatretlig stiftelse af psykoterapeuter, der er ansat af stiftelsen, fritages.

(jf. præmis 21 og domskonkl. 3)

5. Bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i sjette direktiv 77/388 om fritagelse af hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil og om fritagelse af behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv kan påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret med henblik på at gøre indsigelse mod anvendelsen af en national bestemmelse, der er uforenelig med disse bestemmelser. Den omstændighed, at de giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at fastlægge dels de institutioner, der ikke er »offentligretlige«, men som kan være momsfritaget efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), dels de til lægegerningen knyttede erhverv, som kan ydes fritagelse efter litra c), forhindrer ikke private, der ifølge objektive kendetegn udfører de af fritagelserne omfattede ydelser af almen interesse, i at påberåbe sig bestemmelserne i sjette momsdirektiv direkte over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet.

(jf. præmis 81 og 84 samt domskonkl. 4)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
6. november 2003(1)

»Moms – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i sjette direktiv 77/388/EØF – fritagelse –
psykoterapeutiske behandlinger foretaget i et ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er
læger, hos en privatretlig stiftelse, der er anerkendt som almennyttig – direkte virkning«

I sag C-45/01,
angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet
til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie
mod

Finanzamt Gießen,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og
c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes
lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet
beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),,

sammensat af dommerne D.A.O. Edward, som fungerende formand for Femte Afdeling, P. Jann
og A. Rosas (refererende dommer),
generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,
efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

– Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie ved Rechtsanwalt W. Küntzel
– den tyske regering ved W.-D. Plessing og B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtigede
– den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget
– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som
befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,
efter at der i retsmødet den 18. september 2002 er afgivet mundtlige indlæg af Christoph-Dornier-
Stiftung für Klinische Psychologie, af den tyske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. december 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 14. december 2000, indgået til Domstolen den 2. februar 2001, har
Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF stillet fire præjudicielle spørgsmål vedrørende
fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.

maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en tvist mellem Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (herefter »Dornier«) og Finanzamt Gießen (herefter »Finanzamt«) vedrørende pligten til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) med en nedsat sats for ydelser i form af psykoterapeutisk behandling udført af Dornier i 1990, selv om disse ydelser ifølge Dornier burde have været momsfrataget.

Relevante retsfor skrifter

Fællesskabsbestemmelserne

3 I henhold til sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms »ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Følgende er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 1 og 2:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed ligestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Følgende bestemmes i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), c) og g):

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]

g) tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almenyttig karakter.«

6 Sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 2, har følgende ordlyd:

»a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n) fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

– De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

– De skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.

– Deres priser skal være godkendt af det offentlige eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

–Fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n) fastsatte fritagelser, såfremt:

–de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

–de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.'

De nationale bestemmelser

7 Følgende er fastsat i § 4, nr. 14 og 16, i Umsatzsteuergesetz 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»Blandt de transaktioner, der er omtalt i § 1, stk. 1, nr. 1-3, er følgende fritaget:

[...]

14. omsætning fra virksomhed som læge, tandlæge, naturlæge, fysioterapeut, jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren i overensstemmelse med § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz [lov om indkomstskat] eller fra virksomhed som klinisk kemiker. Fritaget er ligeledes andre ydelser fra foreninger, hvis medlemmer udøver et af de i første punktum nævnte erhverv, præsteret over for deres medlemmer, såfremt disse ydelser anvendes direkte til at skabe omsætning, der er fritaget i henhold til første punktum.

[...]

16. omsætning, der har nær tilknytning til drift af hospitaler, klinikker for diagnostik og andre institutioner for lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse såvel som til drift af ældreboliger, alderdomshjem og plejehjem, når

a) disse foretagender drives efter offentligretlige regler af juridiske personer eller

[...]

c) ydelserne, for så vidt angår klinikker for diagnostik og andre institutioner for lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse, udføres under lægetilsyn og mindst 40% af ydelserne i det foregående kalenderår blev udført for de i nr. 15, litra b), nævnte personer.

[...].«

8 Følgende personer nævnes i UStG's § 4, nr. 15, litra b):

»Forsikrede, modtagere af socialhjælp [...] eller pensionsberettigede«.

9 Ifølge en dom fra Bundesverfassungsgericht af 10. november 1999 forbyder artikel 3, stk. 1, i Grundgesetz (den tyske grundlov), at det alene på grundlag af den retlige organisationsform afgøres, om der kan ydes fritagelse for omsætningsafgift for lægelig virksomhed. Det følger heraf, at fritagelsen for en person, som udøver et af de i UStG's § 4, nr. 14, første punktum, nævnte erhverv, ikke er begrænset til den person, der udøver et sådant erhverv, men også kan kræves af et interessentskab eller et kapitalselskab.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Dornier er en privatretlig stiftelse, der er anerkendt som almennyttig, med hjemsted i Marburg (Tyskland). Ifølge forelæggelseskendelsen har stiftelsen til formål at fremme klinisk psykologi. Den tilstræber at forbedre behandlingsmetoderne ved grund- og anvendt forskning inden for klinisk psykologi. Dornier drev med henblik herpå et ambulatorium, hvor uddannede psykologer, der var ansat af stiftelsen, udførte psykoterapeutisk behandling af patienterne.

11 De uddannede psykologer, der var ansat af Dornier i 1990, var ikke læger. De havde imidlertid tilladelse til at praktisere i medfør af Heilpraktikergesetz (lov om naturlæger) og havde videreuddannet sig til psykoterapeuter.

12 I 1990 blev mere end 40% af Dorniers ydelser til sikrede i henhold til den lovbestemte sociale sikring foretaget til fordel for modtagere af socialhjælp eller til pensionsberettigede. Desuden varetoges direktions- og bestyrelsesmedlemsopgaverne af psykoterapeuter, der

havde tilladelse til at praktisere som naturlæger (»Heilpraktiker«).

13 Finanzamt pålagde Dorniers ydelser i 1990 moms efter den nedsatte sats i henhold til UStG's § 12, stk. 2, nr. 8. Finanzamt var i modsætning til Dornier af den opfattelse, at ydelserne ikke kunne fritages for betaling af den nævnte afgift i medfør af UStG's § 4, nr. 16, litra c).

14 Dornier anlagde sag til prøvelse af afgiftsansættelsen for 1990 ved Hessisches Finanzgericht, Kassel (Tyskland), idet stiftelsen gjorde gældende, at ifølge en fortolkning, der var forenelig med den tyske forfatning og fællesskabsdirektiverne, fandt den omhandlede fritagelse ikke alene anvendelse på »ydelser udført under lægetilsyn«, men ligeledes på ydelser udført af institutioner for psykoterapeutisk behandling, når disse ledes af uddannede psykologer, der har en supplerende lægelignende uddannelse inden for psykoterapi, og som har tilladelse til at praktisere som naturlæger (»Heilpraktiker«), og ikke af læger. Afslaget på fritagelse medfører uden saglig grund en forskelsbehandling i forhold til tilsvarende ydelser udført under lægetilsyn.

15 Hessisches Finanzgericht fandt, at en anvendelse af UStG's § 4, nr. 16, litra c), der går ud over dens ordlyd, hverken var påkrævet efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), eller ud fra forfatningsretlige synspunkter. Finanzgericht frifandt herefter sagsøgte, da Dornier ikke havde udført de i bestemmelsen angivne ydelser under lægetilsyn.

16 Det er under disse omstændigheder, at Dornier iværksatte revisionsanke til Bundesfinanzhof, der besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende fire præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388/EØF også psykoterapeutiske behandlinger i et ambulatorium, som en stiftelse (almennyttig institution) udfører ved hjælp af ansatte uddannede psykologer, som har tilladelse til at praktisere i henhold til Heilpraktikergesetz, men ikke er autoriseret som læger?

2) Forudsætter »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388/EØF en formel anerkendelsesprocedure, eller kan anerkendelsen ligeledes udledes af andre ordninger (f.eks. i ordninger vedrørende den sociale sikringsinstitutions overtagelse af udgifterne), som gælder fælles for hospitaler, centre for lægebehandling og andre institutioner?

Bortfalder en afgiftsfritagelse, såfremt den sociale sikringsinstitution ikke eller kun delvis godtgør patienterne udgifterne ved den psykoterapeutiske behandling, som sagsøgerens nævnte medarbejdere udfører?

3) Er sagsøgerens psykoterapeutiske behandlinger afgiftsfrie på grund af merværdiafgiftens neutralitet, fordi de af denne beskæftigede psykoterapeuter kunne have udført de samme behandlinger afgiftsfrit efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF, hvis de havde udført dem selvstændigt som afgiftspligtige?

4) Kan sagsøgeren påberåbe sig afgiftsfritagelse af sine transaktioner i form af psykoterapeutiske behandlinger efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 77/388/EØF?»

De præjudicielle spørgsmål

17 Det bemærkes indledningsvis, at det tredje spørgsmål vedrørende fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i det væsentlige er identisk med et spørgsmål, som Domstolen allerede har besvaret. Svaret på dette spørgsmål har interesse for behandlingen af det første spørgsmål, der vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Under disse omstændigheder skal det tredje spørgsmål besvares først.

Det tredje spørgsmål

18 Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om de psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af Dornier, kan momsfritages i medfør af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), henset dels til det neutralitetsprincip, der er uadskillelig forbundet med det fælles momssystem, dels til, at de

samme behandlinger kunne have været fritaget, såfremt de var blevet udført af psykoterapeuter ansat af Dornier, der ikke handlede som sådanne, men som selvstændige afgiftspligtige.

19 Som det fremgår både af formuleringen af dette spørgsmål og af de indlæg, der er indgivet til Domstolen herom, er det ubestridt, at såfremt de psykoterapeutiske behandlinger var blevet udført af selvstændige psykoterapeuter, ville disse tjenesteydelser være fritaget efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Med det tredje spørgsmål ønskes det således nærmere bestemt oplyst, om den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der har udført de omhandlede ydelser – i den foreliggende sag en privatretlig stiftelse – er til hinder for anvendelsen af fritagelsen.

20 Domstolen har i denne forbindelse udtalt, at afgiftsfritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke afhænger af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri (dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833).

21 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at da afgiftsfritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke afhænger af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri, kan psykoterapeutiske behandlinger udført af en privatretlig stiftelse af psykoterapeuter, der er ansat af stiftelsen, fritages.

Det første spørgsmål

22 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om moms-fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), finder anvendelse på psykoterapeutiske behandlinger foretaget i en privatretlig stiftelses ambulatorium af uddannede psykologer, der er ansat af stiftelsen, og som har en tilladelse til at udføre disse behandlinger, men som ikke er autoriserede som læger.

23 Det følger af svaret på det tredje spørgsmål, at psykoterapeutiske behandlinger, der foretages under betingelser som de i hovedsagen omhandlede, kan fritages efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Da de i hovedsagen omhandlede behandlinger ifølge det i forelæggelseskendelsen angivne synes at være præsteret over for modtagerne i en privatretlig stiftelses ambulatorium, er det ikke nødvendigt at undersøge, om behandlingerne ligeledes opfylder betingelserne for moms-fritagelse i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

24 Det er imidlertid ikke fuldstændigt udelukket, at en fortolkning af de udtryk, der er anvendt i denne bestemmelse, kan være af interesse for løsningen af tvisten ved den forelæggende ret. Spørgsmålene vedrørende fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal derfor besvares.

25 Den forelæggende ret ønsker ifølge formuleringen af det første spørgsmål at få oplyst, om sådanne behandlinger henhører under ordene »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje.

26 Ved at spørge Domstolen, om psykoterapeutiske behandlinger udført under de i foregående præmis angivne betingelser udgør transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), synes den forelæggende ret ikke at tage muligheden af, at behandlingerne kan udgøre »pleje« i bestemmelsens forstand, i betragtning. Ifølge Dornier og Kommissionen skal der imidlertid anlægges en vid fortolkning af begrebet »pleje«, der således kan finde anvendelse på psykoterapeutiske behandlinger udført af personer, der ikke er læger. Ikke alene begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling eller pleje, men ligeledes begrebet »pleje«, der begge er indeholdt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal under disse omstændigheder i lighed med generaladvokatens forslag til afgørelse gennemgås for at give et hensigtsmæssigt svar på det første spørgsmål.

27 Det skal indrømmes, at selv i tilfælde af, at de nævnte psykoterapeutiske behandlinger ikke er transaktioner i nær tilknytning til en hospitalsbehandling eller behandling udført af læger, kan de ikke desto mindre som foreslået af Dornier og Kommissionen henhøre under

begrebet »pleje« i ovennævnte bestemmelses forstand.

Begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling eller pleje

– Indlæg for Domstolen

28 Den tyske regering er af den opfattelse, at de i hovedsagen omhandlede psykoterapeutiske behandlinger ikke er »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling eller pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Ifølge regeringen skal sådanne transaktioner være forbundet med hospitalsbehandling eller med pleje, og de skal således enten supplere sådanne behandlinger eller være en nødvendig betingelse for disse. Regeringen har anført, at Dorniers virksomhed afsluttes i sig selv, og at de nævnte behandlinger ikke har nogen tilknytning til andre behandlinger.

29 Den danske regering har gjort gældende, at en behandling alene kan fritages efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), såfremt behandlingen isoleret set må anses for egentlig hospitalsbehandling eller pleje, eller såfremt der er en tilstrækkelig direkte sammenhæng imellem behandlingen og hospitalsbehandling eller pleje.

30 Ifølge regeringen er der i mangel af et krav om en direkte sammenhæng mellem de behandlinger, der udføres af et til lægegerningen knyttet erhverv, og egentlig hospitalsbehandling og pleje, en risiko for, at momsfrigtagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), udstrækkes til behandlinger, der henhører under litra c). Valget af, hvilke behandlinger foretaget af til lægegerningen knyttede erhverv der skal momsfrigtages, tilkommer medlemsstaterne i medfør af bemyndigelsen i bestemmelsens litra c), og der kan ikke sås tvivl herom ved fortolkningen af bestemmelsens litra b).

31 Såfremt Domstolen finder, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at momsfrigtagelsen heri tillige kan omfatte behandlinger, som medlemsstaterne kunne have momsfrtaget i henhold til litra c), er det den danske regerings opfattelse, at det er nødvendigt at fastlægge omfanget af denne overlapning nærmere.

32 Kommissionen er af den opfattelse, at psykoterapeutiske behandlinger ikke er »transaktioner i nær tilknytning« til pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Domstolen har i præmis 27 i dom af 11. januar 2001 i sagen Kommissionen mod Frankrig (sag C-76/99, Sml. I, s. 249) understreget, at dette begreb svarer til det forhold, der er mellem en sekundær ydelse og en hovedydelse. Ifølge Kommissionen er de ydelser, der udføres af psykoterapeuterne, selvstændige ydelser, der ikke er et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte en hovedydelse (dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30). De nævnte behandlinger er kun knyttet til lægelige ydelser, for så vidt som godtgørelsen af udgifterne hertil fra sygekasserne eller de sociale sikringsinstitutioner er betinget af en forudgående lægelig udtalelse om nødvendigheden af behandlingen. Kommissionen har imidlertid anført, at Bundesfinanzhof har præciseret, at lægen ikke medvirker ved behandlingen som sådan.

– Domstolens svar

33 Som Domstolen har slået fast i præmis 22 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, indeholder sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke nogen definition af begrebet transaktioner »i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje. Det fremgår imidlertid af bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse med hospitalsbehandling af modtagerne af ydelserne eller eventuel pleje af disse.

34 Det er ubestridt i den foreliggende sag, at psykoterapeutiske behandlinger, der er udført i Dorniers ambulatorium af uddannede psykologer, sædvanligvis er ydelser, der er udført over for modtagerne som et mål i sig selv og ikke som et middel for disse til på de bedst mulige betingelser at udnytte andre ydelser. For så vidt som behandlingerne ikke har en sekundær karakter i forhold til en hospitalsbehandling eller pleje, udgør de ikke i transaktioner i »nær tilknytning« til de fritagne ydelser i medfør af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

35 Det bemærkes derfor, at psykoterapeutiske behandlinger udført i en privatretlig stiftelses ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er læger, kun henhører under begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling eller pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), når behandlingerne faktisk ydes som sekundære ydelser til hospitalsbehandling eller pleje af modtagerne, hvilket er hovedydelsen.

Begrebet »pleje«

– Indlæg for Domstolen

36 Dornier har gjort gældende, at de psykoterapeutiske behandlinger, som stiftelsen udfører ved uddannede psykologer i sit ambulatorium, er »pleje« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Stiftelsen har anført, at de behandlinger, der udføres af psykoterapeuter, består i at diagnosticere, behandle og helbrede psykiske sygdomme eller forstyrrelser. Det drejer sig således om lægelige ydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i dom af 14. september 2000, D. (sag C-384/98, Sml. I, s. 6795, præmis 17 og 18), der vedrører menneskers sundhed.

37 Dornier er af den opfattelse, at ifølge Domstolens definition af »pleje« er det vigtigt at fastslå og kvalificere det materielle indhold af ydelsen, dvs. den varige kapacitet til at yde en lægelig ydelse, og ikke tjenesteyderens formelle autorisation som læge eller som en person, der i henhold til den for erhvervet gældende lovgivning er sidestillet med en læge. Stiftelsen har anført, at der ikke var en sådan sidestilling for psykoterapeuter som følge af de huller, der i 1990 var i den lovgivning, der gjaldt for erhvervet.

38 Ifølge Dornier kræver betingelserne for at anvende momsfritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke, at behandlingen udføres af en fastlagt gruppe personer, dvs. personer, der er autoriseret som læger i overensstemmelse med reglerne i Bundesärzteordnung. Dornier er af den opfattelse, at såfremt dette var tilfældet, burde man have valgt en formulering som »behandling udført af læger«. En gennemgang af flere sprogversioner af sjette momsdirektiv bekræfter, at ordet »pleje« omhandler et materielt begreb, der er knyttet til en virksomhed. Dornier konkluderer heraf, at udøvelsen af denne virksomhed af en læge, eller under lægetilsyn, ikke kan være et kriterium for anvendelse af fritagelsen. Det er derimod tilstrækkeligt, for at denne finder anvendelse, at det drejer sig om behandling udført af et medlem af en lægestand, der er autoriseret, og hvis kvalifikationer – som de i hovedsagen omhandlede uddannede psykologer – kan sammenlignes med en læges.

39 Kommissionen er endvidere af den opfattelse, at begrebet »pleje« skal forstås vidt, og at det ikke er begrænset til egentlig lægevirksomhed. Bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), omhandler behandling af personer ensartet i betydningen »lægelige ydelser, der vedrører personers sundhed« i overensstemmelse med Domstolens definition i D.-dommen, præmis 17 og 18. De ydelser, der er omhandlet i bestemmelsens litra b) og c), adskiller sig mindre ved deres karakter end ved den form, hvorunder de udføres. De i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), omhandlede ydelser er således ydelser, der omfatter forskellige former for lægelig behandling [pleje], der normalt udføres uden hensyn til fortjeneste i institutioner, der er oprettet i socialt øjemed, bl.a. med det formål at beskytte den offentlige sundhed, hvorimod de ydelser, der er omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), er ydelser, der gives uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed, hvilket normalt foregår i sidstnævntes konsultation eller klinik. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 23. februar 1988 i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (sag 353/85, Sml. s. 817, præmis 32 og 33).

40 Den omstændighed, at begrebet »pleje« finder anvendelse på de i hovedsagen omhandlede psykoterapeutiske behandlinger, er ifølge Kommissionen desuden i overensstemmelse med formålet med fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), da det »skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms« (dommen i sagen

Kommissionen mod Frankrig, præmis 23). Sådanne behandlinger har normalt til formål at behandle en sygdom eller andre anomalier, og de skal således betragtes som behandling. 41 Den tyske regering har gjort gældende, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke omhandler »pleje« i ordets egentlige betydning. Regeringen har anført, at bestemmelsen i modsætning til det i stk. 1, litra c), fastsatte ikke anvender det generiske ord »behandling« og ikke opstiller en sondring mellem »lægegering« og »dertil knyttede erhverv«.

– Domstolens svar

42 Ifølge Domstolens praksis skal de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, og Kügler-dommen, præmis 28). Fortolkningen af de ord, der anvendes i denne bestemmelse, skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i afgiftsneutralitetsprincippet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem.

43 I denne forbindelse følger det af praksis, at formålet med at nedbringe udgifterne til behandling og gøre denne mere tilgængelige for borgerne er fælles for såvel den fritagelse, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), som den, der er fastsat i litra c) (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23, og Kügler-dommen, præmis 29).

44 Desuden bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. Kügler-dommen, præmis 30).

45 Som det fremgår af Domstolens svar på det tredje spørgsmål, finder fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), anvendelse på psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer, når ydelserne præsteres uden for offentligtretlige organer og andre institutioner, der er omfattet af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

46 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer på hospitaler, henhører under begrebet »pleje« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), bemærkes for det første, at det kun er visse sprogversioner af direktivet, herunder den tyske og franske, der synes at indføre en sondring mellem karakteren af de ydelser, der er fritaget i medfør af denne bestemmelse, og ydelser, der er fritaget i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

47 Som generaladvokaten med rette har bemærket i punkt 44-46 i forslaget til afgørelse, er kriteriet til afgrænsning af anvendelsesområdet for de to fritagelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), mindre karakteren af ydelserne end det sted, hvor de udføres.

Domstolen har nemlig slået fast, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fritager ydelser, der omfatter forskellige former for lægelig behandling [pleje] i institutioner, der er oprettet i socialt øjemed, bl.a. med det formål at beskytte den offentlige sundhed, hvorimod litra c), omhandler fritagelse af ydelser, der udføres uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 33).

Selv om Domstolen i nævnte dom har konkluderet, at fritagelse af levering af goder i forbindelse med en behandling af personer i den i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), forudsatte betydning ikke kan begrundes i bestemmelsens litra b), følger denne fortolkning bl.a. af, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), omhandler behørigt anerkendte institutioner, der er oprettet i socialt øjemed, og fastsætter udtrykkeligt fritagelse for transaktioner i nær tilknytning til pleje, hvilket ikke er tilfældet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

48 Det skal ligeledes tages i betragtning, at henset til formålet med at nedbringe udgifterne til behandling, skal begrebet »pleje« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke fortolkes særligt snævert (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23). Det er imidlertid vigtigt, at de ydelser, der henhører under dette begreb, ligesom de ydelser, der henhører under begrebet »behandling af personer« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), har til

formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (jf. D.-dommen, præmis 18, og Kügler-dommen, præmis 38). Det er imidlertid ubestridt, at de behandlinger, der udføres af uddannede psykologer på hospitaler, opfylder betingelsen om at have et terapeutisk formål.

49 Endelig bemærkes, at denne fortolkning af begrebet »pleje« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), overholder princippet om afgiftsneutralitet, da til lægegerningen knyttede ydelser, såsom behandlinger udført af uddannede psykologer, er momsfrataget uafhængigt af, hvor de ydes.

50 Det følger af det foregående, at ordet »pleje« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at det dækker den i litra c) omhandlede behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegerningen knyttede ydelser, såsom psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer.

51 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at psykoterapeutiske behandlinger udført i en privatretlig stiftelses ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er læger, ikke er transaktioner »i nær tilknytning« til hospitalsbehandling eller pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), medmindre behandlingerne faktisk ydes som sekundære ydelser til hospitalsbehandling eller pleje af modtagerne, hvilket er hovedydelsen. Derimod skal ordet »pleje« i bestemmelsen fortolkes således, at det dækker den i litra c) omhandlede behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegerningen knyttede ydelser, såsom psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer.

Det andet spørgsmål

52 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål at få oplyst, dels om udtrykket »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), forudsætter en formel anerkendelsesprocedure af en privatretlig stiftelses ambulatorium, eller om anerkendelsen af en sådan institution ligeledes f.eks. kan følge af den omstændighed, at udgifterne til de behandlinger, der udføres i institutionen, overtages af de sociale sikringsinstitutioner i henhold til ordninger, som gælder fælles for hospitaler, centre for lægebehandling samt andre institutioner, dels om den omstændighed, at de sociale sikringsinstitutioner ikke eller kun delvis godtgør modtagernes udgifter ved behandlingerne, begrundet, at fritagelsen bortfalder.

Indlæg for Domstolen

53 Dornier har gjort gældende, at stiftelsens ambulatorium, der er et center for psykoterapeutisk behandling og diagnostik, udgør en institution, der ligner offentligretlige organer, hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik, som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Spørgsmålet om, hvorvidt dette ambulatorium er »behørigt anerkendt« i bestemmelsens forstand, skal ifølge Dornier løses i henhold til national ret. Dornier har i denne forbindelse gjort gældende, at tysk ret ikke kræver, at et sådant ambulatorium har en virksomhedstilladelse, og at der ikke kræves noget specifikt tilsyn med institutionen. I den foreliggende sag er det alene de psykologer, der arbejder i stiftelsen, der i henhold til Heilpraktikergesetz er undergivet tilsyn af sundhedsmyndighederne i Marburg.

54 Dornier har desuden anført, at udgifterne ved de i stiftelsens ambulatorium udførte ydelser er blevet godtgjort patienterne af de lovbestemte sygekasser og af private sygekasser på samme måde som udgifter til tilsvarende ydelser udført af læger inden for psykoterapi. Den omstændighed, at godtgørelsen af fakturaer fra Dornier er nedsat, skyldes »den begrænsede pointværdi« af psykoterapeutiske behandlinger, da en sådan reduktion ligeledes finder anvendelse på ydelser udført af læger, der er godkendt af sygekasserne. Dornier har anført, at stiftelsens ambulatorium generelt var anerkendt som tjenesteyder inden for rammerne af den lovbestemte sygesikringsordning.

55 Dornier har heraf udledt, at stiftelsens ambulatorium, der kan drive virksomhed uden tilladelse, og som udfører psykoterapeutiske ydelser, der er identiske med de ydelser, der udføres af læger, med et lignende godtgørelsesniveau, er »en anden lignende behørigt anerkendt institution« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)'s forstand.

56 Ifølge den tyske regering er det ikke nødvendigt at besvare det andet spørgsmål, da de i hovedsagen omhandlede psykoterapeutiske behandlinger hverken er »hospitalsbehandling« eller »pleje« i den forstand, hvori udtrykkene er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Regeringen har imidlertid subsidiært anført, at fællesskabsretten ikke indeholder angivelser vedrørende anerkendelsesproceduren, men overlader medlemsstaterne en bred skønsmargin vedrørende de institutioner inden for sundhedssektoren, der kan anerkendes. Denne hensigt hos fællesskabslovgiver følger klart af sjette momsdirektivs tilblivelseshistorie i Rådet for De Europæiske Fællesskaber, der fandt sted i 1974 og 1975. Den er ligeledes kommet til udtryk i flere tilfælde i ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1.

57 Den tyske regering er af den opfattelse, at en sådan anerkendelse strengt taget forudsætter en retsakt, men den har tilføjet, at retsakten ikke er defineret præcist. Det er således ikke obligatorisk, at anerkendelsen sker ved lovgivning inden for rammerne af en national lov til gennemførelse af sjette momsdirektiv. Anerkendelsen kan ligeledes følge af omstændigheder, der ikke vedrører skatteretten, såsom godtgørelse af udgifter til ydelser, der udføres af institutionen, hvilket er nævnt af den forelæggende ret. Det er imidlertid ifølge regeringen nødvendigt, at et ikke-afgiftsmæssigt kriterium er omhandlet i den nationale momslovgivning. En sådan lovgivning er i modsat fald ikke tilstrækkeligt præcis til at være en gennemførelsesforanstaltning.

58 Regeringen har anført, at i Tyskland reguleres betingelserne for anerkendelse i en momssammenhæng af UStG's § 4, nr. 16, litra c). Ifølge denne bestemmelse er det alene institutioner, der udfører ydelser under lægetilsyn, og som i det foregående kalenderår har udført mindst 40% af ydelserne for forsikrede, modtagere af socialhjælp eller pensionsberettigede, der kan betragtes som »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Det er således klart, at i denne medlemsstat indebærer anerkendelsen af en institution af grunde, der henhører under den sociale sikringsinstitutions overtagelse af udgifterne, ikke en anerkendelse i en momssammenhæng.

59 Den tyske regering er desuden af den opfattelse, at det er i national ret, at det skal afgøres, om fritagelsen skal bortfalde, for så vidt som de sociale sikringsinstitutioner ikke eller kun delvis godtgør patienterne udgifterne ved psykoterapeutiske behandlinger, som udføres af uddannede psykologer, der ikke er læger.

60 Den danske regering er af den opfattelse, at »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke forudsætter en formel anerkendelsesprocedure. Anerkendelsen kan ligeledes udledes af andre forhold, f.eks. i hvilket omfang de pågældende behandlinger er tilskudsberettigede efter den offentlige sygesikringsordning.

61 Kommissionen har anført, at sjette momsdirektiv ikke fastsætter en formel anerkendelsesprocedure. Det tilkommer således den nationale lovgiver at præcisere anerkendelsens form, der ligeledes kan følge af betingelser, der ikke vedrører skatteretten, for så vidt som de vedrører transaktioner, der giver en omsætning. Dette er tilfældet med betingelser for sygekassernes og andre sociale sikringsinstitutioners godtgørelse af behandlinger. Det tilkommer den nationale ret at fastslå, om disse betingelser er opfyldt i den foreliggende sag.

62 Kommissionen har imidlertid anført, at en delvis anerkendelse af institutioner ikke kan følge af en delvis godtgørelse af den omhandlede behandling. Kommissionen har understreget, at en ensartet ydelse i givet fald er afgiftsbelagt eller fritaget i sin helhed. En ordning, der gør en delvis anerkendelse af institutionerne mulig ved at basere sig på niveauet af godtgørelse af de udførte ydelser, er hverken klar eller forudsigelig. En sådan

ordning er således næppe gunstig til at sikre en korrekt og enkel anvendelse af afgiftsfritagelsen.

63 Ifølge Kommissionen er de anvendte priser og således omkostningerne til de af de berørte institutioner udførte behandlinger andre faktorer, der skal tages i betragtning ved anerkendelsen af institutionerne. Kommissionen har bemærket, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), giver medlemsstaterne ret til at gøre meddelelse af fritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), betinget af, at andre organer end offentligretlige opfylder visse betingelser, såsom relativt lave priser, og at der ikke systematisk søges vinding. Kommissionen har tilføjet, at alle de fritagelser, der er omhandlet i artikel 13, punkt A, skal nedbringe omkostningerne ved visse former for virksomhed af almen interesse.

Domstolens svar

64 For så vidt angår begrebet »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« konstateres, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke præciserer betingelserne og vilkårene for denne anerkendelse. Det er således principielt i national ret i hver medlemsstat, at reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles de institutioner, der anmoder derom, skal fastsættes.

65 Vedtagelsen af nationale regler på området er i øvrigt fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), hvorefter »[m]edlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde [kan] gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b) [...], fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af« de forudsætninger, der er nævnt i det følgende i bestemmelsen, er opfyldt.

66 Da artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), imidlertid ikke forpligter medlemsstaterne til at træffe sådanne foranstaltninger, berører den omstændighed, at en medlemsstat ikke har gjort brug af denne mulighed, ikke muligheden af at anerkende en institution med henblik på meddelelse af de heri omhandlede fritagelser.

67 Det skal desuden bemærkes, at ingen bestemmelser i sjette momsdirektiv kræver, at anerkendelsen meddeles efter en formel procedure, eller at den er udtrykkeligt fastsat i nationale bestemmelser af afgiftsmæssig karakter.

68 Ifølge den tyske regering fastsætter UStG's § 4, nr. 16, litra c), de nationale bestemmelser vedrørende anerkendelsen af en institution med henblik på meddelelse af fritagelse efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Det følger heraf, at en privatretlig stiftelse kan fritages, hvis den opfylder de i national ret fastsatte betingelser, herunder at ydelserne skal være udført under lægetilsyn.

69 Det bemærkes i denne forbindelse, at for så vidt angår sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har Domstolen fastslået, at når en afgiftspligtig anmoder om anerkendelse som foretagende af almennyttig karakter, påhviler det de nationale retter at undersøge, om de kompetente myndigheder har overholdt grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt ved denne bestemmelse, og herved har anvendt de fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet (Kügler-dommen, præmis 56).

70 Det følger af det svar, som Domstolen har givet på det første spørgsmål, at betingelsen om, at ydelserne er udført under lægetilsyn, går ud over grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), for så vidt som den tilsigter at udelukke ydelser, der er udført alene under et til lægegerningen knyttet erhvervs ansvar, fra fritagelse. Begrebet »pleje« i denne bestemmelse dækker nemlig ikke alene ydelser, der er udført direkte af læger eller andre sundhedspersoner under lægetilsyn, men ligeledes til lægegerningen knyttede ydelser, der er udført på hospitaler alene under ansvar af personer, der ikke er læger.

71 Det følger heraf, at en medlemsstat med henblik på fritagelse efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke gyldigt kan gøre anerkendelsen af institutioner betinget af, at de til lægegerningen knyttede ydelser, der udføres af til lægegerningen knyttede erhverv, udføres under lægetilsyn.

72 Domstolen har i præmis 57 og 58 i Kügler-dommen tilføjet, at med henblik på at fastlægge de organer, der skal anerkendes som foretagender af almennyttig karakter i henhold til sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), påhviler det de nationale myndigheder i overensstemmelse med fællesskabsretten og under de nationale retters kontrol at tage flere forhold i betragtning. Blandt disse forhold skal nævnes den almene interesse i den berørte afgiftspligtiges virksomhed, at andre afgiftspligtige, der udfører samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, samt at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer.

73 Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, er disse angivelser ligeledes gyldige for fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), for så vidt angår anerkendelsen af de i bestemmelsen omhandlede institutioner.

74 Det tilkommer i hovedsagen den forelæggende ret henset til disse forhold i deres helhed at afgøre, om afslaget på at anerkende Dornier med henblik på fritagelse efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), medfører en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet i forhold til andre erhvervsdrivende, der udfører de samme ydelser under lignende forhold, eller ej.

75 Med henblik herpå skal der tages hensyn til, at de sociale sikringsinstitutioner ikke eller kun delvis godtgør modtagernes udgifter ved de psykoterapeutiske behandlinger. Selv om Dorniers situation i denne forbindelse ligner andre erhvervsdrivendes, der udfører de samme behandlinger, begrundes den omstændighed, at omkostningerne ved disse ydelser ikke overtages helt af de sociale sikringsinstitutioner, ikke en forskelsbehandling mellem tjenesteyderne for så vidt angår momspålæggelsen.

76 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at anerkendelsen af en institution i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)'s forstand ikke forudsætter en formel anerkendelsesprocedure, og at anerkendelsen ikke nødvendigvis skal følge af nationale bestemmelser af afgiftsmæssig karakter. Når de nationale bestemmelser om anerkendelse indeholder restriktioner, der går ud over grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved bestemmelsen, tilkommer det den nationale ret at afgøre, om en afgiftspligtig henset til alle de relevante forhold alligevel skal betragtes som »en anden lignende behørigt anerkendt institution« i bestemmelsens forstand.

Det fjerde spørgsmål

77 Den forelæggende ret ønsker med det fjerde spørgsmål oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret med henblik på at opnå fritagelse af de ydelser, som den afgiftspligtige udfører.

78 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ifølge fast retspraksis (jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 17, af 26.9.2000, sag C-134/99, IGI, Sml. I, s. 7717, præmis 36, og Kügler-dommen, præmis 51) kan der i alle tilfælde, når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten.

79 Selv om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne anvender fritagelserne heri »på betingelser, de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelser[ne] og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«, kan en medlemsstat desuden ikke over for en afgiftspligtig person, der er i stand til at bevise, at hans afgiftsmæssige stilling faktisk er omfattet af en af de fritagelsesgrupper, som er fastsat i direktivet, gøre gældende, at staten ikke har truffet netop de foranstaltninger, som skal lette anvendelsen af fritagelsen (Kügler-dommen, præmis 52).

80 For så vidt angår indholdet af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), bemærkes, at i modsætning til det, den tyske regering har gjort gældende, angiver disse bestemmelser tilstrækkeligt præcist og ubetinget de former for virksomhed, der momsfritages [jf. analogt for så vidt angår sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), Kügler-dommen, præmis 53].

81 Den omstændighed, at disse bestemmelser giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at fastlægge dels de institutioner, der ikke er »offentligretlige«, men som kan være momsfritaget efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), dels de til lægegerningen knyttede erhverv, som kan ydes fritagelse efter litra c), forhindrer ikke private, der ifølge objektive kendetegn udfører de af fritagelserne omfattede ydelser af almen interesse, i at påberåbe sig bestemmelserne i sjette momsdirektiv direkte over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet.

82 Det følger af svaret på det andet spørgsmål, at nationale bestemmelser om anerkendelse af en institution med henblik på fritagelse efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), indeholder en restriktion, der er uforenelig med betingelserne i denne bestemmelse. Den afgiftspligtige kan således påberåbe sig sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), direkte ved en national ret for at gøre indsigelse mod anvendelsen af den nationale retsregel, der kræver, at ydelserne udføres under lægetilsyn. Det følger imidlertid ligeledes af svaret på det andet spørgsmål, at den nationale ret, for at den afgiftspligtige kan anses for at være »en anden lignende behørigt anerkendt institution« og således være momsfritaget efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, skal afgøre, om den afgiftspligtige, henset til alle relevante forhold og navnlig de faktiske omstændigheder i hovedsagen, opfylder alle betingelserne for anvendelse af fritagelsen.

83 Hvad angår fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), følger det af svaret på det tredje spørgsmål, at denne fritagelse finder anvendelse på psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af en privatretlig stiftelse ved psykoterapeuter, der er ansat af stiftelsen. Bestemmelsen kan følgelig påberåbes af en afgiftspligtig over for nationale lovbestemmelser eller administrativ praksis, der gør momsfritagelse betinget af, at tjenesteyderen har en bestemt retlig organisationsform.

84 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret med henblik på at gøre indsigelse mod anvendelsen af en national bestemmelse, der er uforenelig med denne bestemmelse.

Sagens omkostninger

85 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, af den danske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 14. december 2000, for ret:

1) Psykoterapeutiske behandlinger udført i en privatretlig stiftelses ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er læger, er ikke transaktioner i »nær tilknytning« til hospitalsbehandling eller pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, medmindre behandlingerne faktisk ydes som sekundære ydelser til hospitalsbehandling eller pleje af modtagerne, hvilket er hovedydelsen. Derimod skal ordet »pleje« i bestemmelsen fortolkes således, at det dækker den i litra c) omhandlede behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegerningen knyttede ydelser, såsom psykoterapeutiske

2) Anerkendelsen af en institution i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette momsdirektiv 77/388's forstand forudsætter ikke en formel anerkendelsesprocedure, og anerkendelsen skal ikke nødvendigvis følge af nationale bestemmelser af afgiftsmæssig karakter. Når de nationale bestemmelser om anerkendelse indeholder restriktioner, der går ud over grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved bestemmelsen, tilkommer det den nationale ret at afgøre, om en afgiftspligtig henset til alle de relevante forhold alligevel skal betragtes som »en anden lignende behørigt anerkendt institution« i bestemmelsens forstand.

3) Da afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette momsdirektiv 77/388 ikke afhænger af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri, kan psykoterapeutiske behandlinger udført af en privatretlig stiftelse af psykoterapeuter, der er ansat af stiftelsen, fritages.

4) Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i sjette momsdirektiv 77/388 kan under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende påberåbes af en afgiftspligtig ved en national ret med henblik på at gøre indsigelse mod anvendelsen af en national bestemmelse, der er uforenelig med denne bestemmelse.

Edward

Jann

Rosas

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. november 2003.

R. Grass

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident

1 – Processprog: tysk.