

Arrêt de la Cour
Mål C-45/01

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

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

«Mervärdesskatt – Artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Psykoterapeutisk behandling som utförs i öppenvårdsmottagning av en privaträttslig, erkänt allmännyttig stiftelse med hjälp av legitimerade psykologer som inte är läkare – Direkt effekt»

Förslag till avgörande av generaladvokat C. Stix-Hackl föredraget den 10 december 2002

Domstolens dom (femte avdelningen) av den 6 november 2003

Sammanfattning av domen

1. Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag enligt sjätte direktivet – Undantag för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter – Begreppen närbesläktade verksamheter samt sjukvård – Psykoterapeutisk behandling som utförs av legitimerade psykologer (Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1, b och c)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag enligt sjätte direktivet – Undantag för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter – Begreppet andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur – Erkännande som förutsätter att tjänster utförs under tillsyn av läkare – Otillåten (Rådets direktiv 77/388, artikel 13A .1 b)

3. Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag enligt sjätte direktivet – Undantag för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter – Begreppet andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur – Medlemsstaternas befogenhet att företa en skönsmässig bedömning – Gränser – De nationella domstolarnas skyldigheter (Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 b)

4. Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag enligt sjätte direktivet – Undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Räckvidd – Behandling som ges av praktiserande läkare som är anställda hos en privat stiftelse – Omfattas (Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 c)

5. Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag enligt sjätte direktivet – Undantag för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter samt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Möjligheten för skattskyldiga att åberopa motsvarande bestämmelser (Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 b och c)

1. Sådan psykoterapeutisk behandling som utförs på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av legitimerade psykologer som inte är läkare utgör inte med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter", i den mening som avses i undantaget enligt artikel 13 A.1 b i rådets

sjätte direktiv 77/388, annat än om denna behandling verkligen är underordnad i förhållande till sjukhusvård eller sjukvård av patienterna, som utgör den huvudsakliga tjänsten. Däremot skall uttrycket "sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet tolkas så, att det omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 13 A.1 c, bland annat tjänster som tillhandahålls av personer som inte är läkare men som tillhandahåller paramedicinska tjänster, såsom sådan psykoterapeutisk behandling som ges av legitimerade psykologer. Sådan behandling uppfyller kravet på att ha ett terapeutiskt syfte, nämligen att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.

(se punkterna 35, 48, 51, samt punkt 1 i domslutet)

2.En medlemsstat kan inte, för tillämpningen av undantaget enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet 77/388, som förutsättning för ett erkännande av andra inrättningar av liknande natur, som sjukhus eller centra för medicinsk behandling eller diagnos, med framgång uppställa det villkoret att sådana paramedicinska tjänster som tillhandahålls av dessa andra inrättningar skall tillhandahållas under tillsyn av läkare. Såvitt ett sådant villkor har till syfte att från undantaget från skatteplikt utesluta de tjänster som tillhandahålls endast på paramedicinska yrkesutövares ansvar, sträcker det sig nämligen bortom det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt nämnda bestämmelse. Uttrycket "sjukvård" i denna bestämmelse omfattar nämligen inte bara tjänster som tillhandahålls direkt av läkare eller andra yrkesutövare inom vården under läkartillsyn, utan även paramedicinska tjänster som tillhandahålls i sjukhusmiljö av personer som inte är läkare.

(se punkterna 70 och 71)

3.Erkännandet av en "annan" inrättning av liknande natur, som sjukhus eller centra för medicinsk behandling eller diagnos i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet 77/388, förutsätter inte ett formellt förfarande för erkännande, och ett sådant erkännande behöver inte nödvändigtvis följa av nationella skatterättsliga bestämmelser. När nationella bestämmelser angående erkännande innehåller begränsningar som går utöver det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt denna bestämmelse, i synnerhet ett åsidosättande av principen om likabehandling i förhållande till andra aktörer som utför samma tjänster i jämförbara situationer, ankommer det på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga relevanta omständigheter avgöra om en skattskyldig ändå skall anses utgöra en "annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur" i den mening som avses i denna bestämmelse.

(se punkterna 69, 74, 76, samt punkt 2 i domslutet)

4.Med hänsyn till att det undantag från skatteplikt för behandling av personer som utförs inom ramen för tillhandahållande av medicinska och paramedicinska tjänster som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 inte är beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller däri angivna tjänster, får undantaget tillämpas på sådan psykoterapeutisk behandling som getts av en privaträttslig stiftelse med hjälp av psykoterapeuter som anställts av denna.

(se punkt 21, samt punkt 3 i domslutet)

5.Bestämmelserna i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet 77/388 angående undantag för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter samt angående sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare får åberopas av en skattskyldig vid en nationell domstol för att motsätta sig tillämpningen av en nationell bestämmelse som strider mot denna bestämmelse. Den omständigheten att medlemsstaterna enligt dessa bestämmelser har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att bestämma dels vilka inrättningar som inte är "offentligrättsliga" men som kan undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b, dels vilka paramedicinska yrken som kan omfattas av undantaget enligt artikel 13 A.1 c, hindrar nämligen inte enskilda, som enligt objektiva kriterier tillhandahåller sådana allmännyttiga tjänster som avses

med dessa undantag, från att direkt åberopa bestämmelserna i sjätte direktivet gentemot nationella bestämmelser som strider mot direktivet.

(se punkterna 81, 84, samt punkt 4 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 6 november 2003(1)

Mervärdesskatt – Artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Psykoterapeutisk behandling som utförs i öppenvårdsmottagning av en privaträttslig, erkänt allmännyttig stiftelse med hjälp av legitimerade psykologer som inte är läkare – Direkt effekt

I mål C-45/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan
Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie
och

Finanzamt Gießen,

angående tolkningen av artikel 13 A.1 b och c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 54), meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av D.A.O Edward, tillförordnad ordförande för femte avdelningen, samt domarna P. Jann och A. Rosas (referent),
generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,
med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

– Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, genom W. Küntzel, Rechtsanwalt,
– Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och B. Muttelsee-Schön, båda i egenskap av ombud,
– Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud,
– Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,
efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 18 september 2002 av: Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, Tysklands regering och kommissionen,

och efter att den 10 december 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 14 december 2000, som inkom till domstolen den 2 februari 2001, i enlighet med artikel 234 EG ställt fyra frågor om tolkningen av artikel 13 A.1 b och c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – -Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1: s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (nedan kallad Dornier) och Finanzamt Gießen (nedan kallat Finanzamt) angående mervärdesskatteplikt till nedsatt skattesats för psykoterapeutisk behandling som Dornier gett under år 1990, trots att behandlingen i fråga enligt Dorniers mening borde vara undantagen från mervärdesskatteplikt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet stadgas följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

5 I artikel 13 A.1 punkterna b, c, och g i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

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

...

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga."

6 Artikel 13 A.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

–De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

–De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

–Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

–Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

–det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

–det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

De nationella bestämmelserna

7 I 4 § punkterna 14 och 16 i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG), i dess vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen gällande lydelse, stadgas följande:

”Bland de transaktioner som nämns i 1 § första stycket punkterna 1–3 är följande undantagna från skatteplikt:

...

14. Transaktioner i verksamhet som läkare, tandläkare, fysioterapeut, sjukgymnast, barnmorska eller i liknande yrkesmässigt bedriven vårdverksamhet i den mening som avses i 18 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz [inkomstskattelagen] eller i verksamhet som klinisk kemist. Även andra tjänster som utförs av föreningar vars medlemmar har de yrken som anges i första meningen är i förhållande till sina medlemmar undantagna från skatteplikt, såvida dessa tjänster utnyttjas direkt för att utföra de transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt den första meningen.

...

16. Transaktioner med nära koppling till drift av sjukhus, diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård, diagnos eller analys av prover samt ålderdomshem, servicehus och vårdhem

a) om dessa inrättningar drivs av offentligrättsliga juridiska personer eller

...

c) om tjänster vid diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård, diagnos eller analys av prover utförs under uppsikt av läkare och om minst 40 procent av tjänsterna under föregående år utförts för sådana personers räkning som nämns i punkt 15 b...”

8 I 4 § punkt 15 b UStG anges följande personer:

”Försäkringshavare, mottagare av socialbidrag ... eller pensionsberättigade.”

9 Enligt en av Bundesverfassungsgericht (federal författningsdomstol) den 10 november 1999 meddelad dom är det förbjudet enligt artikel 3.1 i Grundgesetz (den tyska grundlagen) att enbart låta den rättsliga formen vara avgörande för om ett undantag från plikten att betala omsättningsskatt för yrkesverksamhet inom vården kommer i betraktande eller inte. I enlighet med denna rättspraxis är undantaget från skatteplikt för verksamhet som nämns i 4 § punkt 14 första meningen UStG inte förbehållet personer som utövar sådan verksamhet. Det kan yrkas också av enkla bolag eller kapitalassociationer.

Bakgrund och tolkningsfrågor

10 Dornier är en privaträttslig, erkänt allmännyttig stiftelse med säte i Marburg (Tyskland). Enligt begäran om förhandsavgörande har stiftelsen till syfte att främja klinisk psykologi. Den vill bidra till att förbättra behandlingsmetoderna genom grundläggande och tillämpad forskning i klinisk psykologi. För detta ändamål driver Dornier en öppenvårdsmottagning där legitimerade psykologer som är anställda vid stiftelsen ger patienter psykoterapeutisk behandling.

11 De legitimerade psykologer som år 1990 var anställda vid Dornier var inte läkare. De hade emellertid enligt Heilpraktikergesetz (lag om fysioterapeuter) tillstånd att bedriva verksamhet och var utbildade psykoterapeuter.

12 Under år 1990 tillhandahöll Dornier mer än 40 procent av sina tjänster till personer som var anslutna till den obligatoriska socialförsäkringen, mottagare av socialbidrag eller pensionsberättigade. Dessutom var styrelsemedlemmarna och de ledande medarbetarna psykoterapeuter med tillstånd att bedriva verksamhet som fysioterapeuter (Heilpraktiker).

13 Finanzamt beskattade de tjänster som Dornier hade tillhandahållit år 1990 med den nedsatta mervärdesskattesatsen enligt 12 § andra stycket punkt 8 UStG. I motsats till Dornier ansåg Finanzamt att verksamheterna inte var undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 c UStG.

14 Dornier väckte talan vid Hessisches Finanzgericht, Kassel (Tyskland), mot beskattningsbeslutet för år 1990. Därvid gjorde stiftelsen gällande att ifrågavarande undantag från skatteplikt enligt en med den tyska grundlagen och gemenskapsdirektiven förenlig tolkning inte var tillämpligt enbart på ”tjänster som tillhandahålls under tillsyn av läkare”, utan även på tjänster som tillhandahålls av inrättningar för psykoterapeutisk vård, när dessa inte drivs av läkare utan av legitimerade psykologer med en kompletterande paramedicinsk utbildning i psykoterapi, vilka har tillstånd att verka som fysioterapeuter (Heilpraktiker). Den omständigheten att stiftelsens ansökan om undantag från skatteplikt har avslagits innebär att det utan saklig grund görs en åtskillnad i behandling, i förhållande till jämförbara tjänster som tillhandahålls under tillsyn av läkare.

15 Hessisches Finanzgericht ansåg att en tillämpning av 4 § punkt 16 c UStG som går utöver dess ordalydelse inte var påkallad vare sig enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet eller av författningsrättsliga skäl. Den avslog därför talan på den grunden att Dornier inte hade tillhandahållit de tjänster som föreskrivs i 4 § punkt 16 c UStG under tillsyn av läkare.

16 Mot denna bakgrund överklagade Dornier denna dom till Bundesfinanzhof. Denna beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande fyra tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Innefattar med sjukhusvård och sjukvård ’närbesläktade verksamheter’ i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i direktiv 77/388/EEG även sådan psykoterapeutisk behandling som utförs på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse (som är allmännyttig) med hjälp av anställda legitimerade psykologer som har tillstånd enligt Heilpraktikergesetz, men som inte är legitimerade läkare?

2) Förutsätter ’andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur’, i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i direktiv 77/388, ett formellt förfarande för erkännande, eller kan ett erkännande även följa av andra bestämmelser (exempelvis bestämmelser om att kostnader skall ersättas av socialförsäkringsorganen) som gäller för sjukhus, centra för medicinsk behandling och andra inrättningar?

Bortfaller undantaget från skatteplikt i den mån patienternas kostnader för den psykoterapeutiska behandling som utförs av kärandens ovannämnda medarbetare inte eller enbart delvis ersätts av socialförsäkringsorganen?

3) Undantas kärandens psykoterapeutiska behandling från skatteplikt på grund av mervärdesskattens neutralitet av det skälet att stiftelsens anställda psykoterapeuter enligt artikel 13 A.1 c i direktiv 77/388 skulle ha kunnat ge samma behandling skattefritt om de hade gett behandlingen i egenskap av skattskyldiga personer som bedriver självständig verksamhet?

4) Kan käranden åberopa att den psykoteraeutiska behandling som den utför skall undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b och c i direktiv 77/388/EEG?"

Tolkningsfrågorna

17 Domstolen konstaterar inledningsvis att den tredje tolkningsfrågan, som rör tolkningen av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet i huvudsak är identisk med en fråga som domstolen redan uttalat sig om. Svaret på den frågan har betydelse för prövningen av den första frågan, vilken rör tolkningen av artikel 13 A.1 b. Under dessa förhållanden skall den tredje frågan besvaras först.

Den tredje frågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida den av Dornier tillhandahållna psykoteraeutiska behandlingen omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, med hänsyn till dels principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, dels den omständigheten att dessa behandlingar hade kunnat undantas från skatteplikt om de hade getts av hos Dornier anställda psykoteraeuter som inte handlade i denna egenskap utan i egenskap av skattskyldiga som bedrev självständig verksamhet.

19 Som framgår av såväl frågans formulering som till domstolen ingivna yttranden angående denna fråga, är det ostridigt att om de psykoteraeutiska behandlingarna hade getts av psykoteraeuter som bedrev självständig verksamhet skulle dessa tjänster ha kunnat omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Den tredje frågan avser således i huvudsak frågan huruvida den rättsliga form som den skattskyldige har som tillhandahållit ifrågavarande tjänster, i detta fall en privaträttslig stiftelse, utgör hinder för tillämpning av detta undantag från skatteplikt.

20 Härvidlag har domstolen tidigare fastställt att det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte är beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där (dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler, REG 2002, s. I-6833).

21 Den tredje frågan skall således besvaras så, att med hänsyn till att det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte är beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där, får undantaget tillämpas på sådan psykoteraeutisk behandling som getts av en privaträttslig stiftelse med hjälp av psykoteraeuter som anställts av denna.

Den första frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet kan tillämpas på sådan psykoteraeutisk behandling som utförs på en öppenvårdsmottagning av en privaträttslig stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som har tillstånd att utföra denna behandling, men som inte är legitimerade läkare.

23 Av svaret på den tredje frågan följer att psykoteraeutisk behandling, som ges under sådana förhållanden som dem i målet vid den nationella domstolen, kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Med hänsyn till att de i målet vid den nationella domstolen aktuella behandlingarna, enligt den hänskjutande domstolens upplysningar, synes ha tillhandahållits patienter på en öppenvårdsmottagning som drivs av en privaträttslig stiftelse är det inte nödvändigt att pröva huruvida behandlingarna också uppfyller villkoren för att omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 b.

24 Det kan emellertid inte helt uteslutas att en tolkning av ordalydelsen i sistnämnda bestämmelse kan ha betydelse för lösningen av tvisten vid den hänskjutande domstolen. Domstolen bör därför uttala sig om frågorna rörande tolkningen av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

25 Enligt vad som framgår av formuleringen av den första frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida sådana behandlingar innefattas i formuleringen med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter".

26 När den hänskjutande domstolen frågar domstolen huruvida psykoterapeutisk behandling som ges under i föregående punkt beskrivna förhållanden utgör med sjukhusvård och sjukvård närbesläktade verksamheter i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, synes den inte överväga möjligheten att sådan behandling kan utgöra "sjukvård" i den mening som avses i denna bestämmelse. Enligt Dornier och kommissionen bör begreppet "sjukvård" emellertid tolkas extensivt och skulle då kunna tillämpas på psykoterapeutisk behandling som ges av personer som inte är läkare. För att lämna ett ändamålsenligt svar på den första frågan bör domstolen under sådana omständigheter, i likhet med vad generaladvokaten angett i sitt förslag till avgörande, pröva inte bara uttrycket med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter" utan även uttrycket "sjukvård", vilka uttryck båda återfinns i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

27 Det måste medges att även om nämnda psykoterapeutiska behandlingar inte skulle utgöra med sjukhusvård och sjukvård närbesläktade verksamheter skulle icke desto mindre, som Dornier och kommissionen anfört, kunna omfattas av uttrycket "sjukvård" i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse.

Uttrycket med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter"

– Yttranden till domstolen

28 Den tyska regeringen anser att de i målet vid den nationella domstolen aktuella psykoterapeutiska behandlingarna inte utgör med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Sådan verksamhet måste enligt den tyska regeringen ha samband med sjukhusvård eller sjukvård och måste alltså antingen komplettera sådan vård eller vara en nödvändig betingelse för denna. Den tyska regeringen har uppgett att Dorniers verksamhet i sig är fristående och att den omtvistade behandlingen inte har något samband med någon annan behandling.

29 Den danska regeringen har uppgett att en behandling endast undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet om den, betraktad för sig, skall anses som sjukhusvård eller som sjukvård i egentlig mening, eller, om det finns ett tillräckligt direkt samband mellan behandlingen å ena sidan och sjukhusvården eller sjukvården å andra sidan.

30 Om det inte fanns något krav på ett tillräckligt nära samband mellan av en paramedicinsk yrkesutövare utförd behandling och sjukvård i egentlig mening, skulle det enligt den danska regeringen föreligga en risk för att undantaget enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet utvidgas till att omfatta behandlingar som hör under artikel 13 A.1 c. Emellertid har medlemsstaterna enligt bemyndigandet enligt artikel 13 A.1 c rätt att välja vilka paramedicinska behandlingar som skall vara undantagna från skatteplikt. Denna valfrihet kan inte sättas i fråga genom tolkningen av artikel 13 A.1 b.

31 För det fall domstolen skulle finna att artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att det däri föreskrivna undantaget från skatteplikt kan utvidgas till att också omfatta behandlingar som medlemsstaterna enligt artikel 13 A.1 c i samma direktiv kan komma att undanta från skatteplikt, anser den danska regeringen att denna regelkonkurrens måste fastställas exakt.

32 Kommissionen anser att psykoterapeutisk behandling inte utgör med sjukvård "närbesläktade verksamheter" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. I punkt 27 i sin dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), har domstolen enligt kommissionen betonat att detta uttryck motsvarar det samband som finns mellan en underordnad tjänst och en huvudsaklig tjänst. Enligt kommissionen är de tjänster som tillhandahålls av psykoterapeuter fristående tjänster, som inte utgör ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten (dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 30). Dessa behandlingar är endast besläktade med medicinska tjänster i den mån sjukvårdens eller de sociala myndigheternas ersättning av därtill hörande kostnader förutsätter att läkare dessförinnan yttrat sig över huruvida behandlingen är nödvändig. Kommissionen har emellertid angett att Bundesfinanzhof har preciserat att läkaren inte är inblandad i själva behandlingen.

– Domstolens svar

33 Som domstolen konstaterat i punkt 22 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, innehåller artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet ingen definition av begreppet verksamheter som är "närbesläktade" med sjukhusvård och sjukvård. Det framgår emellertid av dennas bestämmelses ordalydelse att den inte avser tjänster som inte har något samband vare sig med sjukhusvård av de personer som erhåller dessa tjänster eller med sjukvård som dessa personer eventuellt får.

34 I förevarande fall är det ostridigt att de psykoterapeutiska behandlingar som i Dorniers öppenvårdsmottagning ges patienterna med hjälp av legitimerade psykologer i allmänhet är ett självändamål och inte ett medel för att på bästa sätt åtnjuta andra tjänster. I den mån dessa behandlingar inte är av underordnad art i förhållande till sjukhusvård eller sjukvård utgör de inte med de, enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, undantagna tjänsterna "närbesläktade verksamheter".

35 Följaktligen kan sådan psykoterapeutisk behandling som utförs på en öppenvårdsmottagning av en privaträttslig stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte är läkare inte anses omfattas av uttrycket med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter", i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, annat än om dessa behandlingar verkligen är underordnade i förhållande till sådan sjukhusvård eller sjukvård av patienterna som utgör den huvudsakliga tjänsten. Begreppet "sjukvård"

– Yttranden till domstolen

36 Dornier har gjort gällande att den psykoterapeutiska behandling som Dornier ger med hjälp av legitimerade psykologer i sin öppenvårdsmottagning utgör "sjukvård" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Dornier har uppgett att de vårdtjänster som ges av psykoterapeuter består i att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller psykiska störningar. Det rör sig följaktligen om sådana medicinska tjänster som avses i dom av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D. (REG 2000, s. I-6795, punkterna 17 och 18), som rör människors hälsa.

37 Dornier anser att det enligt den av domstolen fastställda definitionen av "sjukvård" är tjänstens materiella innehåll som bör vara avgörande, det vill säga den varaktiga förmågan att tillhandahålla en medicinsk tjänst, och inte tjänsteutövarens formella tillstånd att utöva yrket som läkare eller som person som enligt gällande arbetsrättslig lagstiftning är likställd med en läkare. Dornier har preciserat att någon motsvarande jämförelse inte gjordes beträffande psykoterapeuter på grund av de brister som under år 1990 alltså fanns i arbetsrättslagstiftningen.

38 Enligt Dornier förutsätter villkoren för tillämpning av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet inte att de medicinska tjänsterna tillhandahålls av en bestämd grupp personer, nämligen de som enligt det federala läkarsamfundet har tillstånd att utöva läkaryrket. Dornier anser att om så hade varit fallet borde en formulering såsom "vård som ges av läkare" ha valts. En undersökning av flera språkversioner av sjätte direktivet bekräftar att ordet "sjukvård" avser ett materiellt begrepp som är knutet till en verksamhet. Härav har Dornier slutit sig till att det inte är ett krav för tillämpning av undantaget från skatteplikt att verksamheten utövas av läkare eller ens under tillsyn av läkare. För att undantaget skall gälla räcker det tvärtom att det är fråga om vård som tillhandahålls av personer inom vårdyrket som har fått tillstånd att utöva yrket och vars meriter, såsom är fallet beträffande de legitimerade psykologerna i målet vid den nationella domstolen, är jämförbara med en läkares meriter.

39 Kommissionen anser också att uttrycket "sjukvård" bör tolkas extensivt och att det inte endast avser egentlig medicinsk verksamhet. Enligt kommissionen avses i artikel 13 A.1 b och c entydigt "medicinska tjänster som rör människors hälsa" i enlighet med domstolens definition i punkterna 17 och 18 i sin dom i det ovannämnda målet D. De tjänster som avses i artikel 13 A.1 b och c skiljer sig enligt kommissionen inte så mycket åt i fråga om art som i fråga om den form i vilken de tillhandahålls. De i artikel 13 A.1 b angivna tjänsterna är sådana tjänster som består av olika typer av sjukvård som normalt utförs utan vinstsyfte i

inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål, såsom att värna om människors hälsa, medan de som avses i artikel 13 A.1 c är sådana tjänster som tillhandahålls utanför sjukhus och inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren, och som normalt ges i vårdgivarens mottagning. Kommissionen har härvid åberopat dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817, punkterna 32 och 33).

40 Att uttrycket "sjukvård" omfattar den i målet vid den nationella domstolen aktuella psykoterapeutiska behandlingen är enligt kommissionen också förenligt med syftet med det i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet angivna undantaget från skatteplikt, eftersom undantaget "är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore mervärdesskattepliktig" (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 23). Sådan behandling tjänar normalt till att behandla en sjukdom eller andra hälsoproblem och den borde därför anses utgöra sjukvårdande behandling.

41 Den tyska regeringen har uppgett att artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet endast avser "sjukvård" i strikt mening. Den tyska regeringen har uppgett att den allmänna termen "vård" inte används i denna bestämmelse, i motsats till artikel 13 A.1 c, och att det däri inte görs någon åtskillnad mellan "medicinsk" och "paramedicinsk".

– Domstolens svar

42 Enligt domstolens rättspraxis skall de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se bland annat dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 20, och domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 28). Tolkningen av de i denna bestämmelse använda termerna måste dock vara förenlig med syftet med sagda undantag från skatteplikt. Den måste också vara förenlig med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

43 Det framgår av rättspraxis att undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet båda har till syfte att sänka vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till denna vård (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 23, och Kügler, punkt 29).

44 Domstolen erinrar vidare om att principen om skatteneutralitet förhindrar bland annat att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 30).

45 Som framgår av domstolens svar på den tredje frågan omfattar undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet sådan psykoterapeutisk behandling som ges av legitimerade psykologer utanför offentligrättsliga anstalter och andra inrättningar som avses i artikel 13 A.1 b.

46 Vad beträffar frågan huruvida psykoterapeutisk behandling som ges av legitimerade psykologer i sjukhusmiljö omfattas av begreppet "sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, konstaterar domstolen först att endast vissa språkversioner, däribland den tyska och den franska, synes innehålla en åtskillnad mellan arten av de tjänster som är undantagna enligt denna bestämmelse och arten av de tjänster som är undantagna enligt artikel 13 A.1 c.

47 Som generaladvokaten med rätta påpekat i punkterna 44-46 i sitt förslag till avgörande, är den ort där tjänsten tillhandahålls av större betydelse än tjänstens art för att avgränsa tillämpningsområdet för de två fallen av undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b och c. Domstolen har nämligen konstaterat att de tjänster som skall undantas enligt artikel 13 A.1 b består av olika typer av sjukvård som normalt utförs utan vinstsyfte i inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål, såsom att värna om människors hälsa, medan de som avses i artikel 13 A.1 c är sådana tjänster som tillhandahålls utanför sjukhus och inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 33). Visserligen fann domstolen i den

domen att tillhandahållande av varor som sker i samband med sådan sjukvårdande behandling till personen som avses i artikel 13 A.1 c inte kan undantas från skatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 b. Denna tolkning följer emellertid bland annat av att sistnämnda bestämmelse avser i vederbörlig ordning erkända inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål och att det i denna bestämmelse uttryckligen föreskrivs att verksamheter som är närbesläktade med sjukvård är undantagna från skatteplikt. Detta är inte fallet med artikel 13 A.1 c.

48 Mot bakgrund av syftet att sänka vårdkostnaderna kan det inte anses nödvändigt att tolka uttrycket "sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b särskilt restriktivt (se för ett liknande resonemang domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 23). Däremot måste syftet med de tjänster som omfattas av detta uttryck, liksom de som omfattas av uttrycket "sjukvårdande behandling" enligt artikel 13 A.1 c, vara att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (domarna i det ovannämnda målet D, punkt 18, och Kügler, punkt 38). Det är ostridigt att den behandling som ges av legitimerade psykologer i sjukhusmiljö uppfyller kravet på att ha ett terapeutiskt ändamål.

49 Domstolen konstaterar slutligen att denna tolkning av uttrycket "sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b är förenlig med principen om skatteneutralitet eftersom paramedicinska tjänster, såsom den behandling som ges av legitimerade psykologer, är undantagna från skatteplikt oberoende av vilken ort de tillhandahålls på.

50 Av det ovanstående följer att uttrycket "sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att det omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 13 A.1 c, bland annat tjänster som tillhandahålls av personer som inte är läkare men som tillhandahåller paramedicinska tjänster, såsom sådan psykoterapeutisk behandling som ges av legitimerade psykologer.

51 Följaktligen skall den första frågan besvaras så, att sådan psykoterapeutisk behandling som utförs på en öppenvårdsmottagning av en privaträttslig stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte är läkare inte utgör med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter", i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, annat än om denna behandling verkligen är underordnad i förhållande till sjukhusvård eller sjukvård av patienterna som utgör den huvudsakliga tjänsten. Däremot skall uttrycket "sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet tolkas så, att det omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 13 A.1 c, bland annat tjänster som tillhandahålls av personer som inte är läkare men som tillhandahåller paramedicinska tjänster, såsom sådan psykoterapeutisk behandling som ges av legitimerade psykologer.

Den andra frågan

52 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i dels huruvida uttrycket "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur", som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, förutsätter ett formellt förfarande för erkännande av en öppenvårdsmottagning som drivs av en privaträttslig stiftelse eller om ett erkännande av en sådan inrättning även kan följa exempelvis av att kostnaderna för behandling som ges där, enligt gällande bestämmelser för sjukhus, centra för medicinsk behandling och andra inrättningar, ersätts av socialförsäkringsorganen, dels huruvida den omständigheten att patienternas kostnader för denna behandling inte alls eller enbart delvis ersätts av socialförsäkringsorganen motiverar att undantaget från skatteplikt inte gäller.

Yttranden till domstolen

53 Dornier har gjort gällande att dess öppenvårdsmottagning, som är ett centrum för psykoterapeutisk behandling och diagnos, är en inrättning av liknande slag som offentligrättsliga organ, sjukhus eller centra för medicinsk behandling eller diagnos som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Frågan huruvida denna mottagning är "i vederbörlig ordning erkänd" i den mening som avses i denna bestämmelse skall enligt Dornier besvaras mot bakgrund av nationell rätt. Härvid har Dornier uppgett att sådana mottagningar enligt tysk lag inte behöver tillstånd att bedriva verksamhet och det föreskrivs inte att de skall stå under särskild tillsyn. I förevarande fall är det endast de

psykologer som arbetar där som enligt Heilpraktikergesetz står under tillsyn av Marburgs hygien-, sjuk- och hälsovårdsmyndighet.

54 Dornier har vidare anført att patienternas kostnader för de tjänster som tillhandahålls på dess öppenvårdsmottagning har ersatts av både allmänna och privata sjukkassor på samma sätt som kostnader för motsvarande tjänster som tillhandahållits av läkare inom området för psykoterapi. Den omständigheten att ersättningen av Dorniers fakturor är nedsatt beror på psykoterapeutiska behandlingars ”begränsade värde i poäng”. En sådan nedsättning tillämpas också på tjänster som tillhandahålls av läkare som är godkända av sjukkassorna. Dornier har konstaterat att dess mottagning rent allmänt var erkänd som en inrättning som tillhandahåller tjänster inom ramen för det allmänna sjukförsäkringssystemet.

55 Härav har Dornier dragit slutsatsen att dess öppenvårdsmottagning, i vilken verksamhet kan bedrivas utan tillstånd och vilken tillhandahåller psykoterapeutiska tjänster som är identiska med dem som tillhandahålls av läkare, med en jämförbar ersättningsnivå, utgör en ”annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur” i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

56 Enligt den tyska regeringen saknas anledning att besvara den andra frågan eftersom de i målet vid den nationella domstolen aktuella psykoterapeutiska behandlingarna varken utgör ”sjukhusvård” eller ”sjukvård” i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. I andra hand har den tyska regeringen emellertid konstaterat att gemenskapsrätten inte ger någon ledning i fråga om förfarandet för erkännande, utan lämnar medlemsstaterna ett omfattande handlingsutrymme när det gäller att bestämma vilka inrättningar inom vårdsektorn som kan erkännas. Att detta är gemenskapslagstiftarens avsikt framgår mycket tydligt av Europeiska gemenskapernas råds förberedande arbeten inför sjätte direktivet, vilka ägde rum under åren 1974 och 1975. Denna avsikt framgår också flera gånger av ordalydelsen i artikel 13 A.1 i direktivet.

57 Den tyska regeringen anser att ett sådant erkännande i strikt mening förutsätter en rättshandling, men har tillagt att denna rättshandling inte är klart definierad. Det krävs därför inte att erkännandet sker genom lagstiftning inom ramen för nationell lag för införlivande av sjätte direktivet. Erkännandet kan också följa av en omständighet som ligger utanför skatterätten, såsom att kostnaderna för de tjänster som tillhandahålls av inrättningen ersätts. Denna omständighet har åberopats av den hänskjutande domstolen. Enligt den tyska regeringen är det emellertid nödvändigt att ett ickeskatterettsligt kriterium anges i den nationella mervärdesskattelagstiftningen, annars är en sådan lagstiftning inte tillräckligt precis för att utgöra en införlivandeåtgärd.

58 I Tyskland innehåller, enligt den tyska regeringen, 4 § punkt 16 c i UStG förutsättningarna för erkännande i mervärdesskattehänseende. Enligt den bestämmelsen kan endast de inrättningar som tillhandahåller tjänster under tillsyn av läkare och som under föregående kalenderår har tillhandahållit minst 40 procent av sina tjänster till personer som var anslutna till socialförsäkringen, mottagare av socialbidrag eller pensionsberättigade, anses utgöra ”andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur” i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Det är därför tydligt att erkännandet av inrättning på grund av att kostnaderna ersätts av socialförsäkringsorganet inte leder till ett erkännande i mervärdesskattehänseende i Tyskland.

59 Den tyska regeringen anser dessutom att det är i den nationella lagstiftningen som det skall bestämmas om undantaget från skatteplikt inte skall tillämpas när socialförsäkringsorganen inte alls eller enbart delvis lämnar ersättning för patienters kostnader för psykoterapeutisk behandling som tillhandahållits av legitimerade psykologer som inte är läkare.

60 Den danska regeringen anser att hänvisningen i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet till ”andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur” inte förutsätter ett formellt förfarande för erkännande. Erkännandet skulle också kunna följa av andra omständigheter, exempelvis av att behandlingarna i fråga ger rätt till ersättning enligt det

allmänna sjukförsäkringssystemet.

61 Kommissionen har påpekat att det i sjätte direktivet inte föreskrivs något formellt förfarande för erkännande. Det ankommer således på den nationella lagstiftaren att bestämma formen för ett sådant erkännande, vilket också skulle kunna följa av omständigheter som ligger utanför skatterätten, i den mån de rör en verksamhet som genererar en omsättning. Detta är fallet med villkoren för sjukvårdande behandling. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om dessa villkor är uppfyllda.

62 Kommissionen anser dock att ett partiellt erkännande av inrättningar inte kan följa av att den aktuella vården delvis ersätts. Kommissionen har betonat att en enhetlig tjänst i förekommande fall i sin helhet är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Bestämmelser som gör det möjligt att delvis erkänna inrättningar på grundval av ersättningsnivå för tillhandahållna tjänster är varken tydliga eller förutsebara. Sådana bestämmelser är följaktligen inte lämpliga för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantaget från skatteplikt.

63 De priser som tillämpas och därmed kostnaderna för den vård som ges i de aktuella inrättningarna är enligt kommissionen ytterligare faktorer att beakta när inrättningarna skall erkännas. Kommissionen har erinrat om att medlemsstaterna enligt artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet får bestämma att icke offentligrättsliga organ, för att åtnjuta undantaget enligt artikel 13 A.1 b, skall uppfylla vissa villkor, såsom att tillämpa relativt låga priser och inte systematiskt eftersträva att uppnå vinst. Kommissionen har tillagt att samtliga undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A syftar till att sänka kostnaderna för vissa allmännyttiga verksamheter.

Domstolens svar

64 Vad beträffar uttrycket ”andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur”, konstaterar domstolen att villkoren och formerna för detta erkännande inte preciseras i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till de inrättningar som begär det.

65 Att nationella bestämmelser skall antas på området anges för övrigt i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet enligt vilken ”[f]ör att undantagen enligt punkt 1 b ... i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ ... medlemsstaterna i varje enskilt fall [får] uppställa ett ... av ... [de] villkor” som anges i bestämmelsen.

66 Eftersom medlemsstaterna enligt artikel 13 A.2 a inte är skyldiga att vidta sådana åtgärder påverkar den omständigheten att en medlemsstat inte använt sig av denna rättighet emellertid inte möjligheten att erkänna en inrättning för tillämpningen av det undantag från skatteplikt som däri föreskrivs.

67 Dessutom konstaterar domstolen att det inte enligt någon bestämmelse i sjätte direktivet krävs vare sig att erkännandet sker enligt ett formellt förfarande eller att det är uttryckligen föreskrivet i de nationella skatterättsliga bestämmelserna.

68 Enligt den tyska regeringen innehåller 4 § punkt 16 c i UStG nationella bestämmelser rörande erkännandet av en inrättning för tillämpning av det undantag från skatteplikt som anges i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Härav följer att en privaträttslig stiftelse får åtnjuta undantaget om den uppfyller de villkor som fastställs i nationell rätt, däribland villkoret att dessa tjänster måste tillhandahållas under tillsyn av läkare.

69 I detta sammanhang erinras om att domstolen beträffande artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har preciserat att, när en skattskyldig ansöker om att bli erkänd som välgörenhetsorganisation ankommer det på den nationella domstolen att pröva huruvida de behöriga myndigheterna, genom att tillämpa de gemenskapsrättsliga principerna, och då särskilt principen om likabehandling, har hållit sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt denna bestämmelse (domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 56).

70 Det framgår av domstolens svar på den första frågan att villkoret att tjänsterna skall tillhandahållas under tillsyn av läkare, såvitt detta villkor har till syfte att från undantaget från skatteplikt utesluta de tjänster som tillhandahålls endast på paramedicinska yrkesutövares ansvar, går utöver gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Uttrycket "sjukvård" i denna bestämmelse omfattar nämligen inte bara tjänster som tillhandahålls direkt av läkare eller andra yrkesutövare inom vården under läkartillsyn, utan även paramedicinska tjänster som tillhandahålls i sjukhusmiljö av personer som inte är läkare.

71 Härav följer att en medlemsstat för tillämpningen av undantaget enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet inte med framgång, som villkor för erkännande av inrättningar, kan föreskriva att de paramedicinska tjänster som tillhandahålls i dessa inrättningar skall tillhandahållas under tillsyn av läkare.

72 I punkterna 57 och 58 i domen i det ovannämnda målet Kügler har domstolen tillagt att det ankommer på de nationella myndigheterna att, för att fastställa vilka organisationer som skall erkännas som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, i enlighet med gemenskapsrätten och med förbehåll för de nationella domstolarnas prövningsrätt, ta hänsyn till flera omständigheter. Bland dessa omständigheter kan nämnas frågan huruvida ifrågavarande skattskyldigs verksamhet har allmännyttig karaktär. Vidare kan den omständigheten att andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande beaktas. Slutligen kan myndigheterna även beakta huruvida de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukförsäkringar som är inrättade enligt lag eller av andra socialförsäkringsorgan.

73 Som generaladvokaten med rätta uppgett i punkt 55 i sitt förslag till avgörande är dessa upplysningar relevanta också för tolkningen av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet vad beträffar erkännandet av de inrättningar som avses i denna bestämmelse.

74 I målet vid den nationella domstolen ankommer det alltså på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga dessa omständigheter avgöra huruvida det förhållandet att Dornier inte har erkänts för tillämpningen av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet innebär eller inte innebär ett åsidosättande av principen om likabehandling i förhållande till andra aktörer som utför samma tjänster i jämförbara situationer.

75 Det är mot denna bakgrund som den omständigheten att patienternas kostnader för psykoterapeutisk behandling inte alls eller enbart delvis ersätts av socialförsäkringsorganen skall beaktas. Om Dorniers situation i detta hänseende är jämförbar med den i vilken andra aktörer befinner sig, som utför samma behandlingar, är den omständigheten att kostnaderna för dessa tjänster inte helt bärs av socialförsäkringsorgan inte tillräcklig för att rättfärdiga att de som tillhandahåller tjänster inte behandlas lika när det gäller mervärdesskatteplikt.

76 Följaktligen skall den andra frågan besvaras så, att erkännandet av en inrättning i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet inte förutsätter ett formellt förfarande för erkännande och ett sådant erkännande behöver inte nödvändigtvis följa av nationella skatterättsliga bestämmelser. När nationella bestämmelser angående erkännande innehåller begränsningar som går utöver gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt denna bestämmelse, ankommer det på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga relevanta omständigheter avgöra om en skattskyldig ändå skall anses utgöra en "annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur" i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den fjärde frågan

77 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i dels huruvida bestämmelserna i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet, under sådana omständigheter som dem som föreligger i målet vid den nationella domstolen, får åberopas av en skattskyldig vid en nationell domstol för att de av denne tillhandahållna tjänsterna skall undantas från skatteplikt.

78 Domstolen erinrar härvid om att det av fast rättspraxis framgår (se bland annat dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche, REG 1993, s. I-2615, punkt 17, och av den 26 september 2000 i mål C-134/99, IGI, REG 2000, s. I-7717, punkt 36, samt domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 51), att bestämmelserna i ett direktiv i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, får åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet, om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid. Bestämmelserna kan också åberopas i den mån de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten.

79 Trots att det i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet stadgas att medlemsstaterna skall införa de undantag som föreskrivs i bestämmelsen på "de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk", kan en medlemsstat inte gentemot en skattskyldig, som kan visa att hans skatterättsliga ställning faktiskt omfattas av någon av de grupper av undantag från skatteplikt som anges i sjätte direktivet, åberopa sin underlåtenhet att anta bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av just detta undantag (domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 52).

80 Vad beträffar innehållet i bestämmelserna i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet konstaterar domstolen att det i dessa bestämmelser, i motsats till vad den tyska regeringen påstått, på ett tillräckligt precist och ovillkorligt sätt anges vilka verksamheter som omfattas av undantaget (se analogt rörande artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 53).

81 Den omständigheten att medlemsstaterna enligt dessa bestämmelser har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att bestämma dels vilka inrättningar som inte är "offentligrättsliga" men som kan undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b, dels vilka paramedicinska yrken som kan omfattas av undantaget enligt artikel 13 A.1 c, hindrar inte enskilda, som enligt objektiva kriterier tillhandahåller sådana allmännyttiga tjänster som avses med dessa undantag, från att direkt åberopa bestämmelserna i sjätte direktivet gentemot nationella bestämmelser som strider mot direktivet.

82 I förevarande fall framgår det av svaret på den andra frågan att nationella bestämmelser angående erkännande av en inrättning för tillämpning av det undantag från skatteplikt som anges i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet innehåller en med ordalydelsen i denna bestämmelse oförenlig begränsning. Den skattskyldige kan sålunda, för att motsätta sig att den nationella bestämmelse tillämpas enligt vilken tjänsterna skall tillhandahållas under tillsyn av läkare, åberopa artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet direkt inför den nationella domstolen. Det framgår dock också av svaret på den andra frågan att den nationella domstolen, för att den skattskyldige skall få egenskap av "annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur" och därmed omfattas av undantaget som föreskrivs i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, bland annat omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, har att avgöra om den skattskyldige uppfyller villkoren för tillämpning av undantaget i fråga.

83 Vad beträffar undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet framgår det av domstolens svar på den tredje frågan att detta undantag gäller för sådan psykoterapeutisk behandling som ges av en privaträttslig stiftelse med hjälp av anställda psykoterapeuter. Denna bestämmelse får sålunda åberopas av en skattskyldig gentemot nationella bestämmelser i lag eller administrativ praxis enligt vilka tillämpningen av undantaget är villkorad av att den som tillhandahåller tjänsten har en bestämd rättslig form.

84 Den fjärde frågan skall följaktligen besvaras så, att bestämmelserna i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet, under sådana förhållanden som dem som föreligger i målet vid den nationella domstolen, får åberopas av en skattskyldig vid en nationell domstol för att motsätta sig tillämpningen av en nationell bestämmelse som strider mot denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

85 De kostnader som har förorsakats den tyska och den danska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

– angående de frågor som genom beslut av den 14 december 2000 har ställts av Bundesfinanzhof – följande dom:

1) Sådan psykoterapeutisk behandling som utförs på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte är läkare utgör inte med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter", i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, annat än om denna behandling verkligen är underordnad i förhållande till sjukhusvård eller sjukvård av patienterna, som utgör den huvudsakliga tjänsten. Däremot skall uttrycket "sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet tolkas så, att det omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 13 A.1 c, bland annat tjänster som tillhandahålls av personer som inte är läkare men som tillhandahåller paramedicinska tjänster, såsom sådan psykoterapeutisk behandling som ges av legitimerade psykologer.

2) Erkännandet av en inrättning i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet 77/388 förutsätter inte ett formellt förfarande för erkännande, och ett sådant erkännande behöver inte nödvändigtvis följa av nationella skatterättsliga bestämmelser. När nationella bestämmelser angående erkännande innehåller begränsningar som går utöver gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt denna bestämmelse, ankommer det på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga relevanta omständigheter avgöra om en skattskyldig ändå skall anses utgöra en "annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur" i den mening som avses i denna bestämmelse.

3) Med hänsyn till att det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 inte är beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där, får undantaget tillämpas på sådan psykoterapeutisk behandling som getts av en privaträttslig stiftelse med hjälp av psykoterapeuter som anställts av denna.

4) Bestämmelserna i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet 77/388 får, under sådana förhållanden som dem som föreligger i målet vid den nationella domstolen, åberopas av en skattskyldig vid en nationell domstol för att motsätta sig tillämpningen av en nationell bestämmelse som strider mot denna bestämmelse.

Edward

Jann

Rosas

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 6 november 2003.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande

1 – Rättegångsspråk: tyska.