

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 10 december 2002(1)

Mål C-45/01

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

mot

Finanzamt Gießen

Mervärdesskatt – Artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Psykoterapeutisk behandling på en poliklinik, som bedrivs av en stiftelse (som inte har något vinstsyfte) med hjälp av legitimerade psykologer som inte är legitimerade läkare – Direkt effekt

I – Inledning

1. Bundesfinanzhof har ställt sina fyra tolkningsfrågor för att få veta i vilken mån psykoterapeutisk behandling, som utförs på en poliklinik av en stiftelse med hjälp av legitimerade psykologer som inte är legitimerade läkare skall undantas från mervärdesskatt i enlighet med de båda undantagen från skatteplikt i sjätte direktivet om mervärdesskatt (2) (nedan kallat direktivet) i fråga om sjukvård respektive sjukvårdande behandling.

2. I direktivet föreskrivs att sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter skall undantas från skatteplikt, om de bedrivs av offentligrättsliga organ eller jämförbara inrättningar. Dessutom skall sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare också undantas från mervärdesskatt. Av orsaker som skall undersökas närmare nedan fick stiftelsen, som är kärande i målet, inte göra gällande det sistnämnda undantaget från skatteplikt. Därför försökte den vid den nationella överrätten utverka en vid tolkning av det förstnämnda undantaget från skatteplikt.

3. Följaktligen har den nationella domstolen ställt sina första båda tolkningsfrågor för att huvudsakligen få veta i vilken mån det förstnämnda undantaget från skatteplikt är tillämpligt på målet vid den nationella domstolen. Den tredje tolkningsfrågan avser det sistnämnda undantaget från skatteplikt. Den fjärde tolkningsfrågan syftar till att klargöra om de båda undantagen från skatteplikt har direkt effekt.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Gemenskapsrätt

4. Artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet har följande ordalydelse:

"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."

5. I artikel 13 A.2 i direktivet fastställs följande:

"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 mervärdes[s]katt.

– Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdes[s]katt 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 mervärdeskatt."

B – Nationell rätt

6. 4 § i den tyska lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz (UStG), nedan kallad UStG) från år 1980 (3) innehåller i den version som gällde under ifrågavarande period följande reglering:

"Följande verksamheter som omfattas av 1 § första stycket punkterna 1 till 3 skall undantas från skatteplikt:

...

14. verksamhet som läkare, tandläkare, naturläkare, sjukgymnast, barnmorska eller liknande yrkesverksamhet inom vården i den mening som avses i 18 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt) eller verksamhet som klinisk kemist. Undantagna från skatteplikt är också andra tjänster som direkt syftar till att genomföra de verksamheter som enligt första meningen är undantagna från skatteplikt och som sammanslutningar tillhandahåller sina medlemmar, vilka är sådana yrkesutövare som anges i första meningen.

...

16. verksamheter som är närbesläktade med bedrivande av ett sjukhus, en inrättning för klinisk diagnos och andra inrättningar för sjukvård, diagnos eller medicinska undersökningar samt med ålderdomshem, pensionärshem och vårdhem för det fall att

a) dessa inrättningar bedrivs av offentligrättsliga juridiska personer eller

...

c) tjänster tillhandahålls under tillsyn av läkare på inrättningar för klinisk diagnos och andra inrättningar för sjukvård, diagnos eller medicinska undersökningar och minst 40 procent av de tjänster som har tillhandahållits föregående kalenderår har kommit de personer till godo som nämns i punkt 15 b."

7. I 14 § punkt 15 b UStG anges följande personer:

"försäkringshavare, mottagare av socialbidrag eller ... pensionsberättigade."

8. Enligt Bundesverfassungsgerichts rättspraxis strider det mot artikel 3.1 i den tyska grundlagen (Grundgesetz) att enbart låta den rättsliga formen vara avgörande för om ett undantag från plikten att betala mervärdesskatt 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 begränsat till personer som utövar sådan verksamhet, utan det kan även göras gällande av ett personbolag eller ett kapitalbolag.

III – Bakgrund och tolkningsfrågor

9. Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (nedan kallad stiftelsen) är en privaträttslig stiftelse utan vinstsyfte. Enligt begäran om förhandsavgörande syftar den till att främja klinisk psykologi i praktik och forskning. Stiftelsen vill bidra till att förbättra behandlingsmetoderna genom lämplig grund och tillämpad forskning. Vidare vill stiftelsen se till att viktiga forskningsresultat inom området för klinisk psykologi görs tillgängliga för allmänheten. För detta ändamål bedriver stiftelsen en poliklinik, där legitimerade psykologer som är anställda hos stiftelsen behandlar patienter psykoterapeutiskt.

10. De legitimerade psykologer som var anställda hos stiftelsen år 1990 var inga läkare. De hade emellertid tillstånd enligt Heilpraktikergesetz (lag om naturläkare) och hade vidareutbildat sig till psykoterapeuter.

11. År 1990 tillhandahöll stiftelsen mer än 40 procent av sina tjänster till personer som var anslutna till den lagstadgade socialförsäkringen, mottagare av socialbidrag eller pensionsberättigade. Styrelsemedlemmarna och stiftelsens ledande medarbetare var psykoterapeuter som var legitimerade naturläkare.

12. Finanzamt beskattade de tjänster som stiftelsen hade tillhandahållit år 1990 med den reducerade skattesatsen enligt 12 § andra stycket punkt 8 UStG. I motsats till stiftelsen ansåg Finanzamt att verksamheterna inte var undantagna från skatt enligt 4 § punkt 16 c UStG.

13. Stiftelsen väckte talan hos Finanzgericht mot taxeringsbeskedet för år 1990. Därvid gjorde den gällande att ifrågavarande undantag från skatteplikt skall tolkas i överensstämmelse med den tyska grundlagen och direktivet. Undantaget är därför tillämpligt inte enbart på "tjänster som tillhandahålls under tillsyn av läkare", utan även på tjänster som tillhandahålls av inrättningar för psykoterapeutisk vård, vilka bedrivs inte under ledning av läkare, utan under ledning av legitimerade psykologer som har en paramedicinsk kompletterande utbildning i psykoterapi och som har tillstånd att utöva yrket som naturläkare. Avslaget på stiftelsens ansökan om undantag från skatteplikt innebär att det utan sakliga skäl görs en skillnad i behandlingen gentemot beskattningen av jämförbara tjänster som tillhandahålls under tillsyn av läkare.

14. Finanzgericht ansåg att en tillämpning av 4 § punkt 16 c UStG som går utöver dess ordalydelse är påkallad varken genom artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet eller av författningsrättsliga skäl. Den avslog därför stiftelsens talan med motiveringen att stiftelsen inte hade tillhandahållit de tjänster som föreskrivs i 4 § punkt 16 c UStG under tillsyn av läkare.

15. Stiftelsen överklagade denna dom till Bundesfinanzhof. Denna vilandeförklarade målet och ställde följande fyra tolkningsfrågor till domstolen:

1) Omfattar med sjukhusvård och sjukvård "närbesläktade verksamheter" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i direktiv 77/388 även psykoterapeutisk behandling som utförs på en poliklinik av en stiftelse (som inte har något vinstsyfte) med hjälp av anställda legitimerade psykologer som har tillstånd enligt Heilpraktikergesetz (lag om naturläkare) men som inte är legitimerade läkare ?

2) Förutsätter en "annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning 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 framgå av andra regler (exempelvis regler om att kostnader skall ersättas av socialförsäkringsorganen) som gäller gemensamt för sjukhus, centra för medicinsk behandling och andra inrättningar?

Bortfaller ett undantag 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 på grund av mervärdesskattens neutralitet från skatteplikt av det skälet att stiftelsens anställda psykoterapeuter enligt artikel 13 A.1 c i direktiv 77/388 skulle ha kunnat utföra samma behandling skattefritt om de hade utfört behandlingen såsom skattskyldiga egenföretagare?

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?

IV – Tolkningsfrågorna

16. Tolkningsfrågorna gäller undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 b och c i direktivet.

17. På grund av att stiftelsens behandling äger rum på en poliklinik tycks det ligga nära till hands att tillämpa den sistnämnda föreskriften. Trots detta hänför sig de första båda tolkningsfrågorna i första hand till undantaget i punkt b. Detta hänger uppenbarligen samman med det faktum att fysiska och juridiska personer ännu inte hade jämförts i den nationella lagstiftning som syftade till att införliva undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 c (nedan kallad punkt c) när förfarandet vid den nationella domstolen inleddes. Undantaget i punkt c var antagligen uteslutet redan på grund av denna omständighet. Därför avsåg tvisten under förfarandets gång undantaget från skatteplikt i punkt b.

18. Käranden har vid den nationella domstolen särskilt hävdats att 4 § punkt 16 UStG från år 1980, som är den nationella bestämmelse som har utfärdats i syfte att införliva artikel 13 A.1 b (nedan kallad punkt b) i direktivet strider mot gemenskapsrätten, i den mån som den föreskriver att behandlingen skall omfattas av ifrågavarande undantag från skatteplikt endast om den sker under tillsyn av läkare. Detta villkor framgår inte av direktivet.

A – Den första och andra tolkningsfrågan

19. Den nationella domstolen anser att den psykoteraeutiska behandling som stiftelsen utför varken utgör sjukhusvård eller sjukvård som ges under tillsyn av legitimerade läkare. Därför är det för frågan huruvida undantaget i punkt b kan tillämpas avgörande huruvida ifrågavarande stiftelse har bedrivit verksamhet som kan anses vara närbesläktad med sjukhusvård eller sjukvård.

20. Det finns enligt den nationella domstolen ännu ett villkor som skall vara uppfyllt för att undantaget i punkt b skall få tillämpas. Det behöver undersökas huruvida ifrågavarande stiftelse, om den inte är ett offentligt organ, ett sjukhus eller ett center för medicinsk behandling och diagnos, skulle kunna utgöra en annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning i den mening som avses i denna föreskrift.

21. Eftersom de två första tolkningsfrågorna alltså gäller artikel 13 A.1 b i direktivet och grundar sig på en viss tolkning som den nationella domstolen har gjort av denna bestämmelse vill jag undersöka dem samtidigt.

1. Parternas argument

22. *Stiftelsen* har först kritiserat Bundesfinanzhofs formulering av frågan och förklarat att de tjänster som tillhandahålls av de psykoteraeuter som den har anställt syftar till att diagnostisera, behandla och bota psykiska sjukdomar eller problem. Därför är det fråga om medicinska tjänster som rör människors hälsa i den mening som avses i domen av den 14 september år 2000 i mål C-384/98 (4).

23. Stiftelsen har i detta sammanhang betonat att avgörande betydelse i detta avseende skall tillskrivas tjänstens materiella innehåll och inte det formella tillståndet att utöva yrket som läkare eller paramedicinsk yrkesutövare, som i arbetsrättsligt hänseende är likställd med en läkare. I enlighet med detta skall "sjukvård" anses omfatta inte endast läkarvård utan också vård som tillhandahålls av personer som har fått tillstånd att utöva vårdayrket och vars meriter är jämförbara med en läkares meriter, såsom är fallet beträffande de legitimerade psykologerna i fråga.

24. Den *tyska regeringen* har särskilt under den muntliga förhandlingen tagit ett bestämt avstånd från denna åsikt och begärt att artikel 13 A.1 b i direktivet åtminstone på grund av sin undantagskaraktär inte skall bli föremål för en alltför vid tolkning. Den har åberopat domen av den 11 januari 2001 i mål C-76/99 (5), där domstolen har fastställt att ifrågavarande undantag från skatteplikt syftar till att garantera en prisförmånlig tillgång till sjukhusvård eller sjukvård. Andra former av vård skall enligt dess åsikt inte privilegieras. För övrigt anser den tyska regeringen att dess tolkning bekräftas av att det i punkt b, i motsats till punkt c, inte görs någon skillnad mellan "medicinsk" och "paramedicinsk".

25. Den psykoteraeutiska behandling som stiftelsen har utfört utgör enligt den tyska regeringen inte heller "närbesläktade verksamheter", eftersom stiftelsens verksamhet i sig är

fristående och den omtvistade behandlingen inte äger rum i samband med någon annan behandling.

26. Den *danska regeringen* har också förespråkat en restriktiv tolkning av undantaget från skatteplikt i punkt b. Den anser att en behandling skall undantas från skatteplikt endast om den utgör antingen sjukhusvård respektive sjukvård som ges av en legitimerad läkare eller om den uppvisar ett tillräckligt samband med sådan sjukhusvård eller sjukvård.

27. Enligt *kommissionens* uppfattning har den nationella domstolen ställt sin första tolkningsfråga för att få veta om den omtvistade psykoterapeutiska behandlingen, som inte tillhandahålls av legitimerade läkare, omfattas av begreppet "sjukvård" och/eller "närbesläktade verksamheter".

28. Kommissionen har i detta avseende förespråkat en vid tolkning enligt vilken både begreppet "sjukvård" i punkt b och begreppet "sjukvårdande behandling" i punkt c i princip omfattar samma tjänster, nämligen medicinska tjänster som rör människors hälsa. Kommissionen har i detta sammanhang betonat att de tjänster som föreskrivs i punkterna b och c inte skiljer sig så mycket med hänsyn till sin natur som till det sätt på vilket de tillhandahålls. (6)

29. Att inordna den omtvistade psykoterapeutiska behandlingen under begreppet "sjukvård" är dessutom förenligt med syftet med undantaget från skatteplikt i punkt b. Kommissionen har i detta avseende hänvisat till domen i målet kommissionen mot Frankrike (7), där domstolen har ansett att undantaget från skatteplikt i punkt b syftar till 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". Kommissionen har tillagt att det i detta mål inte är fråga om verksamheter som är närbesläktade med sjukvård eftersom ifrågavarande psykoterapeutiska behandling utgör fristående tjänster.

30. *Kommissionen* anser därför att det är avgörande för tillämpningen av undantaget i punkt b om stiftelsen skall hänföras till "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" i målet vid den nationella domstolen. I fråga om den andra tolkningsfrågan som också avser punkt b har både kommissionen och den danska regeringen fastställt att direktivet inte föreskriver något formellt förfarande för erkännande. Följaktligen ankommer det på den nationella lagstiftningen att fastställa formen för erkännande.

31. *Kommissionen* har emellertid betonat att det också utanför det skatterättsliga området kan ställas upp villkor för erkännandet, såvida dessa villkor hänför sig till verksamheten. Enligt kommissionen skulle det kunna vara avgörande huruvida socialförsäkringsorganen ersätter kostnaderna i detta mål. Emellertid anser den inte att en del av ifrågavarande inrättning skall erkännas på grund av att kostnaderna delvis ersätts.

32. Även *stiftelsen* anser att nationell rätt är avgörande i fråga om erkännandet av ifrågavarande inrättning. Den har tillagt att kostnaderna för dess tjänster ersätts på samma sätt som kostnaderna för motsvarande medicinska tjänster och att det därför skall antas att det föreligger ett erkännande enligt nationell rätt.

33. Den *tyska regeringen* anser att det med hänsyn till det svar som den har föreslagit på den första tolkningsfrågan inte är nödvändigt att besvara den andra tolkningsfrågan. I andra hand har den anført att förfarandet för erkännande skall regleras i nationell rätt. Det är i princip inte uteslutet att fastställa andra kriterier än skattetekniska kriterier för erkännandet. Ett exempel på detta är socialförsäkringsorgans kostnadsersättning. Den anser emellertid att den nationella regleringen om mervärdesskatt skall hänföra sig till dessa kriterier. Den tyska regeringen har framhållit att inrättningar enligt tysk rätt i detta avseende skall tillhandahålla sina tjänster under tillsyn av läkare.

2. Bedömning

Tjänsternas natur

34. En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i punkt b är tillämpligt är, för det första, att ifrågavarande psykoterapeutiska behandling kan betecknas antingen som sjukvård eller som därmed närbesläktade verksamheter. Det är däremot obesträtt att villkoret sjukhusvård saknar relevans.

35. Först skall det påpekas att undantagen från skatteplikt enligt fast rättspraxis utgör

fristående gemenskapsrättsliga begrepp som skall sättas in i det allmänna sammanhanget i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom direktivet. (8)

36. Det tycks vara osäkert om ifrågavarande psykoterapeutiska behandling omfattas av begreppet "verksamheter som är närbesläktade med sjukvård". Kommissionen har med rätta hänvisat till domen i målet kommissionen mot Frankrike, (9) där detta begrepp motsvarar förhållandet mellan en underordnad tjänst och tjänsten. Ifrågavarande tjänster har emellertid uppenbarligen inte något samband med andra medicinska tjänster. De utförs inte inom ramen för sjukhusvård och de kan inte heller betraktas som kompletterande vård som ges av legitimerade läkare.

37. Enligt domen av den 25 februari 1999 i mål C-349/96 (10) skall "(e)n tjänst ... anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller". Ifrågavarande tjänster kan inte betecknas som underordnade tjänster, eftersom de inte har något samband med sjukhusvård eller med medicinska behandlingar och därför utgör fristående tjänster. Följaktligen omfattas dessa tjänster inte av begreppet med sjukvård "närbesläktade verksamheter".

38. Den nationella domstolen har antagligen ställt sin första tolkningsfråga för att också få veta om och i vilken mån ifrågavarande psykoterapeutiska behandling omfattas av begreppet "läkarvård".

39. I detta sammanhang är det i synnerhet oklart huruvida det i förevarande mål är uteslutet att den psykoterapeutiska behandlingen omfattas av begreppet "sjukvård" redan av det skälet att det inte är fråga om tjänster som tillhandahålls av legitimerade läkare.

40. För en sådan åsikt talar utan tvivel kravet på att de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i direktivet skall tolkas restriktivt på grund av att de utgör avvikelser från den allmänna principen att omsättningsskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (11) .

41. Syftet med detta krav på en restriktiv tolkning talar emellertid mot en sådan tolkning. Det skall nämligen säkerställas att de skatterättsliga privilegier som medges vissa tjänster genom artikel 13 kommer endast de tjänster till godo som fyller syftet med denna privilegiering. I fråga om privilegieringen av medicinska tjänster i artikel 13 A.1 b och c i direktivet kan kravet på en restriktiv tolkning sålunda diskuteras när det till exempel är osäkert om alla tjänster som en läkare tillhandahåller vid sin yrkesutövning skall privilegieras i beskattningshänseende. (12) I detta mål är det emellertid inte fråga om att skilja mellan en läkares olika tjänster utan om att fastställa den skatterättsliga behandlingen av tjänster som obestriddligen skulle ha privilegierats om de hade tillhandahållits av en legitimerad läkare.

42. Den tyska regeringen har nämligen inte bestritt att ifrågavarande psykoterapeutiska behandling rör människors hälsa. Denna behandling motsvarar därmed domstolens definition enligt vilken sjukvårdande behandling i punkt c utgör medicinska tjänster som rör människors hälsa (13) .

43. Vid tillämpningen av punkt b hindrar kravet på en restriktiv tolkning av undantagen från skatteplikt i artikel 13 i direktivet följaktligen i princip inte att olika former av psykoterapeutisk behandling behandlas lika utan hänsyn till huruvida ifrågavarande psykoterapeuter är legitimerade. Det är emellertid osäkert vilken betydelse som skall tillskrivas den omständighet att undantagen i punkterna b och c har olika ordalydelse i fråga om vård. Medan det i punkt b talas om "sjukvård" hänför sig punkt c till "sjukvårdande behandling".

44. Det var senast i domen i målet Kügler som domstolen undersökte förhållandet mellan båda undantag från skatteplikt. I denna dom har den förklarat följande: "(S)yftet med artikel 13 A.1 punkterna b och c i sjätte direktivet, punkter som har olika tillämpningsområden, är att reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening. Alla tjänster som utförs på sjukhus undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b, medan syftet med artikel 13 A.1 c är att undanta medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats." (14)

45. Följaktligen är det enligt domstolen möjligt att skilja mellan de båda undantagen från skatteplikt och att den ort där tjänsten tillhandahålls härvid skall tillskrivas större betydelse än tjänstens natur. Domstolens åsikt anknyter konsekvent till domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket. (15) I denna dom fastställde domstolen att de tjänster som skall undantas enligt punkt b består i all sjukvård som normalt tillhandahålls utan vinstsyfte i sociala inrättningar, vilka till exempel kan avse skydd för människors hälsa, medan de tjänster som skall undantas enligt punkt c tillhandahålls utanför sjukhus och inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren.

46. Att de båda undantagen från skatteplikt är formulerade på olika sätt tycks kunna förklaras med att de hänför sig till verksamhet på olika orter. Punkt b avser sociala inrättningar och punkt c andra platser, särskilt mottagningsrum. Emellertid tycks tjänstens natur inte vara avgörande. Därför torde undantaget i punkt b vara tillämpligt på ifrågavarande psykoteraeutiska behandling utan hinder av de olika ordalydelserna hos de båda undantagen från skatteplikt.

47. Dessutom är det förenligt både med syftet med skattemässig privilegiering och med principen om mervärdesskattens neutralitet att inordna ifrågavarande psykoteraeutiska behandling under begreppet "sjukvård".

48. Domstolen har upprepade gånger fastslagit att en sådan privilegiering som undantaget från skatteplikt för medicinska tjänster syftar till 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" (16). Beträffande kostnaderna skall vårdgivaren emellertid inte alls tillskrivas lika stor betydelse som innehållet i hans tjänst.

49. I domen i målet Kügler (17) erinrade domstolen dessutom om att "principen om skatteneutralitet utgör hinder bland annat för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanseende". Om stiftelsens anställda har erforderlig yrkeskompetens som legitimerade psykologer med kompletterande utbildning som naturläkare och deras tjänster därför är likvärdiga med motsvarande specialisters tjänster utgör principen om skatteneutralitet hinder för en skillnad i behandlingen av de båda yrkesgruppernas tjänster.

50. Slutligen vill jag undersöka det argument, enligt vilket tillämpningsområdena för punkterna b och c skulle överlappa om punkt b tillämpas på psykoteraeutisk behandling av ifrågavarande slag.

51. Med hänsyn till den klara avgränsning som domstolen har gjort i sin rättspraxis (18) torde det emellertid i regel vara uteslutet att de båda punkterna överlappar varandra. Enligt min mening framgår det inte heller av ovannämnda punkt 36 i domen i målet Kügler att ifrågavarande psykoteraeutiska behandling inte skulle omfattas av punkt b redan av det skälet att den utförs på en poliklinik. Snarare skall villkoret "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar" undersökas för att fastställa om ovannämnda omständighet har betydelse för tillämpligheten av undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 b.

Erkännande av stiftelsen

52. Med hänsyn till att parternas bedömningar ju i rätt stor grad överensstämmer med domen i målet Kügler vill jag endast kort gå in på frågan om huruvida stiftelsen skall erkännas. Domen i målet Kügler gäller visserligen undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 g i direktivet och det erkännande av välgörenhetsorganisationer som föreskrivs i denna punkt. Detta undantag från skatteplikt tycks emellertid vara jämförbart med det undantag som föreskrivs i punkt b. Liksom i fråga om punkt b är både tjänstens natur och den plats där tjänsten tillhandahålls avgörande för huruvida undantaget skall beviljas. Dessutom avser punkt g också offentligrättsliga inrättningar eller jämförbara välgörenhetsorganisationer som har erkänts av ifrågavarande medlemsstat. Ordalydelsen i punkt g framstår dock som tydligare på så sätt att det i denna punkt uttryckligen anges att det är medlemsstaterna som är behöriga att erkänna organisationen i fråga.

53. Det står klart att frågan om huruvida en inrättning har erkänts i vederbörlig ordning för att kunna omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt b i detta mål skall besvaras med tillämpning av nationell rätt. Direktivet innehåller nämligen inte någon reglering i detta avseende. Domen i

målet Kugler är därför tillämplig på detta mål. Enligt denna dom "ankommer det på de nationella myndigheterna att, i enlighet med gemenskapsrätten och med förbehåll för de nationella domstolarnas prövningsrätt, med särskild hänsyn till den behöriga myndighetens praxis i liknande situationer fastställa vilka organisationer som skall erkännas som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet". (19)

54. Beträffande frågan om vilka nationella föreskrifter som skall beaktas i detta sammanhang har domstolen på samma ställe närmare förklarat följande: "Den hänskjutande domstolen kan sålunda i det mål som är anhängigt vid den beakta huruvida det föreligger särskilda bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala eller finns i lagar eller i andra författningar eller är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare kan den nämnda domstolen beakta huruvida sammanslutningar som bedriver likadan verksamhet som klaganden i målet vid den nationella domstolen redan är undantagna från skatteplikt på grund av att verksamheten inte anses ha något vinstsyfte. Domstolen i fråga kan även beakta huruvida kostnaderna för de tjänster som klaganden i det mål som är anhängigt vid den utför eventuellt till stor del bärs av sjukkassor som är inrättade enligt lag eller av socialförsäkringsorgan med vilka privata aktörer, såsom klaganden i målet vid den nationella domstolen, har slutit avtal." (20)

55. Dessa upplysningar tycks vara relevanta även för tolkningen av punkt b, eftersom punkterna g och b är jämförbara vad gäller deras innehåll. (21)

56. Med hänsyn till det ovanstående föreslår jag att den första och den andra tolkningsfrågan skall besvaras enligt följande: Artikel 13 A.1 b i det sjätte direktivet 77/388/EEG skall anses omfatta psykoterapeutisk behandling som utförs på en poliklinik av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte är legitimerade läkare. Denna behandling skall betecknas som "sjukvård" och följaktligen inte som "närbesläktade verksamheter". Det ankommer på den nationella domstolen att med ledning av alla relevanta omständigheter fastställa om en skattskyldig utgör en "i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i direktivet.

B – Den tredje tolkningsfrågan

1. Parternas argument

57. Parterna har olika åsikter om den tredje tolkningsfrågan, särskilt om huruvida den över huvud taget behöver besvaras. Vad gäller innehållet kan det konstateras att de svar som har föreslagits i stor utsträckning överensstämmer med varandra.

58. Enligt den *tyska regeringen* behöver den tredje tolkningsfrågan inte besvaras på grund av att artikel 13 A.1 b i direktivet utgör en specialregel i förhållande till artikel 13 A.1 c och därför tar över. Kommissionen har påpekat att Bundesfinanzhof har ställt sin tredje tolkningsfråga endast för det fall att undantaget från skatteplikt i punkt b inte är tillämpligt. Eftersom det ankommer på den nationella domstolen att fastställa huruvida undantaget från skatteplikt i punkt b är tillämpligt i detta mål, är det enligt kommissionen ändå nödvändigt att besvara den tredje frågan.

59. I fråga om förhållandet mellan undantagen från skatteplikt i punkterna b och c har *stiftelsen* anfört att punkt c på grund av mervärdesskattens neutralitet är en mera speciell föreskrift än punkt b. "Paramedicinska yrkesutövare" i den mening som avses i punkt c omfattas nämligen också av punkt b, om det i enlighet med vad stiftelsen har förespråkat görs en vid tolkning av begreppet "sjukvård" i punkt b. Stiftelsen utgår följaktligen från att den tredje tolkningsfrågan skall undersökas.

60. Stiftelsen har huvudsakligen betonat att de tjänster som tillhandahålls av de anställda psykoterapeuterna skulle vara skattefria om de hade tillhandahållits i ett privat mottagningsrum. I detta sammanhang har stiftelsen framhållit att dessa psykoterapeuter oavsett anställningsavtalet utövar sin verksamhet självständigt och på eget ansvar.

61. Även den *tyska regeringen* har konstaterat att stiftelsens anställda psykoterapeuter skulle ha kunnat utföra samma behandling skattefritt om de hade utfört behandlingen såsom skattskyldiga egenföretagare. Psykoterapeutiska tjänster som tillhandahålls av legitimerade psykologer utgör nämligen "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i direktivet.

62. Både den *danska regeringen* och *kommissionen* har bekräftat att tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i direktivet inte är begränsat till att endast omfatta fysiska personer.

2. Bedömning

63. Först vill jag påpeka att jag anser att den tredje tolkningsfrågan behöver besvaras, trots att förhållandet mellan undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 b och i artikel 13 A.1 c (22) redan har undersökts. Som kommissionen nämligen med rätta har framhållit ankommer det på den nationella domstolen att fastställa om undantaget från skatteplikt i punkt b är tillämpligt i detta mål.

64. För övrigt tycks det inte vara påkallat att undersöka parternas argument i detalj. Den tredje tolkningsfrågan kan nämligen besvaras direkt på grundval av domen i målet *Kügler* (23) .

65. I målet *Kügler* ställde Bundesfinanzhof sin första tolkningsfråga för att få veta om den skattskyldige som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns i artikel 13 A.1 c i direktivet skall ha en viss rättslig form för att kunna omfattas av det undantag från skatteplikt som avses i denna artikel. I detta avseende har domstolen förklarat följande: "Det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 c i (...) direktiv(et ...) är inte beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där."

66. Domstolen har motiverat sitt svar enligt följande: Ordalydelsen i artikel 13 A.1 c ger inte vid handen att den skattskyldige skall ha en viss rättslig form för att kunna omfattas av ifrågavarande undantag från skatteplikt. (24) Tvärtom är det tillräckligt att det är fråga om medicinska – eller paramedicinska – tjänster som tillhandahålls av personer som har de yrkesmässiga kvalifikationer som krävs. Domstolen har dessutom betonat att en sådan tolkning överensstämmer med målsättningen att minska vårdkostnaderna. (25) Slutligen är denna tolkning i linje med principen om skatteneutralitet, som utgör hinder bland annat för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanseende. (26)

67. Svaret på den första tolkningsfrågan i målet *Kügler* tycks i sin helhet vara tillämpligt på detta mål. De legitimerade psykologer som är anställda hos stiftelsen i målet vid den nationella domstolen har nämligen de yrkesmässiga kvalifikationer som krävs och tillhandahåller obestridligen tjänster inom ramen för sjukvårdande behandling.

C – Den fjärde tolkningsfrågan

1. Parternas argument

68. Inom ramen för den fjärde tolkningsfrågan skall det undersökas om undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 b och c i direktivet har direkt effekt.

69. *Stiftelsen* har särskilt påpekat att Förbundsrepubliken Tyskland enligt dess åsikt har införlivat direktivet på ett felaktigt sätt. Den nationella lagstiftaren har vid införlivandet av artikel 13 A.1 b i direktivet förenat undantaget från skatteplikt med ett extra villkor, nämligen att tjänsterna skall tillhandahållas "under tillsyn av läkare". Detta medför en skillnad i behandlingen mellan vissa medicinska tjänster som inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt i Förbundsrepubliken Tyskland och likadana tjänster i andra medlemsstater som beviljar detta undantag. Detta är oförenligt med principen om skatteneutralitet. Stiftelsen har därför yrkat att nationell rätt skall tolkas i enlighet med direktivet, det vill säga utan hänsyn till det villkor som stiftelsen anser strida mot direktivet.

70. Den *tyska regeringen* har bestritt att undantagen från skatteplikt i punkterna b och c har direkt effekt, eftersom ingen av dessa föreskrifter framstår som ovillkorliga med avseende på sitt innehåll. I enlighet med punkt b skall ifrågavarande inrättning nämligen undantas från skatteplikt endast om den erkänns av den berörda medlemsstaten. Medlemsstaten har därför ett utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende. I enlighet med punkt c ankommer det också på medlemsstaten att fastställa en definition av vem som skall anses vara medicinsk och paramedicinsk yrkesutövare.

71. *Kommissionen* anser att artikel 13 A.1 i princip är direkt tillämplig, trots att medlemsstaterna genom artikel 13 A.2 a i direktivet har givits behörighet att särskilt i fråga om 13 A.1 b uppställa vissa villkor för undantaget från skatteplikt. Inte heller artikel 13 A.2 b i direktivet hindrar att artikel 13 A.1 är direkt tillämplig, eftersom förstnämnda bestämmelse endast anger en fakultativ

begränsning, vilket enligt rättspraxis inte utgör hinder för direkt tillämplighet. (27)

72. Att artikel 13 A.1 b har direkt effekt hindras, enligt kommissionen, inte heller av att den föreskriver att ifrågavarande inrättning i vederbörlig ordning skall erkännas av en medlemsstat. Om det föreligger ett sådant erkännande i ett konkret fall så framgår det tillräckligt tydligt av den ovannämnda bestämmelsens ordalydelse vilka ekonomiska verksamheter som omfattas av undantaget från mervärdesskatt.

2. Bedömning

73. Även svaret på den fjärde tolkningsfrågan torde framgå av domen i målet Kügler. (28) I detta mål var det visserligen fråga om huruvida artikel 13 A.1 g i direktivet har direkt effekt.

Problemställningen i målet Kügler kan emellertid jämföras med förevarande fall, eftersom det i artikel 13 A.1 g anges undantag från skatteplikt för inrättningar som enligt nationell rätt erkänns som välgörenhetsorganisationer. (29)

74. Domstolen har i detta avseende förklarat att undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 g i direktivet kan åberopas av skattskyldiga inför nationella domstolar mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse.

75. Domstolen har i sina överväganden utgått från sin fasta rättspraxis, enligt vilken "bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, [kan] åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid". (30)

76. Domstolen har utförligt förklarat att artikel 13 A.1 g har direkt effekt. Staten kan nämligen inte åberopa underlåtenheten att anta bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av ifrågavarande undantag och som anges inledningsvis i artikel 13 A.1 i direktivet. (31) Dessutom har domstolen konstaterat att "de verksamheter som omfattas av undantaget anges på ett tillräckligt precist och ovillkorligt sätt i artikel 13 A.1 g i direktivet". (32)

77. Domstolen har därefter behandlat medlemsstaternas behörighet att företa skönsmässiga bedömningar vid erkännandet av ifrågavarande inrättningar utan att ifrågasätta denna behörighet. Härtill har den förklarat att direktivet inte kan tillerkänna enskilda någon rätt till erkännande, så länge medlemsstaterna håller sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt artikel 13 A.1 g i direktivet.

78. Domstolen anser följaktligen att det "ankommer på de nationella myndigheterna att, i enlighet med gemenskapsrätten och med förbehåll för de nationella domstolarnas prövningsrätt, med särskild hänsyn till den behöriga myndighetens praxis i liknande situationer fastställa vilka organisationer som skall erkännas som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet". Domstolen har tillagt att erkännandet i respektive medlemsstat kan framgå inte endast av skatterättsliga bestämmelser. (33) Artikel 13 A.1 är direkt tillämplig utan hinder av artikel 13 A.2 i direktivet, som gör det möjligt att ställa upp ett eller flera villkor för beviljandet av undantag i första stycket i denna bestämmelse. Det är nämligen så att denna möjlighet endast är fakultativ och en medlemsstat inte kan åberopa underlåtenheten att anta bestämmelser för att konkretisera de villkor som är möjliga enligt denna bestämmelse (34) .

79. Domstolen har därmed dragit den slutsatsen att enskilda kan åberopa undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 g inför nationella domstolar gentemot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse. Samtidigt överlåter domstolen det åt den nationella domstolen att med ledning av alla relevanta omständigheter undersöka i vilken mån den skattskyldige är en erkänd inrättning som kan omfattas av ifrågavarande undantag från skatteplikt.

80. Eftersom de verksamheter som är skattefria anges på ett tillräckligt precist och ovillkorligt sätt i de båda undantagen från skatteplikt, tycks även detta resonemang kunna tillämpas på punkterna b och c. Av domen i målet Kügler framgår det dessutom att ett undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 har direkt effekt utan hinder av nationella myndigheters behörighet att erkänna ifrågavarande inrättning i syfte att bevilja ett undantag från skatteplikt och utan hinder av artikel 13 A.2, som gör det möjligt att ställa upp vissa villkor för de undantag från skatteplikt som anges i första stycket.

81. Det skall således konstateras att undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 b och c i

direktivet kan åberopas av skattskyldiga gentemot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse.

V – Förslag till avgörande

82. Med hänsyn till det ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) 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 mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund omfattar psykoterapeutisk behandling som utförs på en poliklinik av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som är legitimerade naturläkare men som inte är legitimerade läkare. Denna behandling skall betecknas som "sjukvård" och följaktligen inte som "närbesläktade verksamheter". Det ankommer på den nationella domstolen att med ledning av alla relevanta omständigheter fastställa om en skattskyldig utgör en "i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande natur" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i direktivet.

2) Den skattskyldige som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet 77/388 behöver inte ha en viss rättslig form för att kunna omfattas av det undantag från skatteplikt som avses i denna artikel.

3) En skattskyldig kan åberopa undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet 77/388 gentemot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 – BGBl. I 1979, s. 1953.

4 – D. (REG 2000, s. I-6795), punkterna 17 och 18.

5 – Kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 23.

6 – I detta sammanhang har den hänvisat till domen av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817), punkterna 32 och 33. Enligt denna dom består tjänster i punkt b i all sjukvård som normalt tillhandahålls utan vinstsyfte i sociala inrättningar medan tjänster i punkt c tillhandahålls utanför sjukhus och i en situation av förtroende mellan patienten och vårdgivaren.

7 – Punkt 23 (ovan fotnot 5).

8 – Dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (REG 2002, s. I-0000), punkt 25 med angivna hänvisningar.

9 – Punkt 25 (ovan fotnot 5).

10 – CCP (REG 1999, s. I-973), punkt 30.

11 – Dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 20.

12 – Se till exempel domen D. (ovan fotnot 4), punkt 15 och följande punkter. Se beträffande denna fråga också mitt förslag till avgörande i de för närvarande anhängiga förenade målen C-212/01, Unterpertinger, och C-307/01, D'Ambrumenil.

13 – Se domen (ovan fotnot 4), punkterna 17 och 18.

14 – Se domen (ovan fotnot 8) punkt 36.

15 – Se domen (ovan fotnot 6), särskilt punkt 35.

16 – Se till exempel domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 5), punkt 23.

17 – Punkt 30 (ovan fotnot 8).

18 – Se ovan, punkt 44 och följande punkter.

19 – Se domen (ovan fotnot 8), punkt 57.

20 – Se domen (ovan fotnot 8), punkt 58.

21 – Punkt g gäller tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring. Därför uppkommer i detta mål samma fråga om ett erkännande från socialförsäkringsorgan som inom ramen för punkt b.

- 22 – Se ovan, punkt 44 och följande punkter.
- 23 – Se domen (ovan fotnot 8).
- 24 – Se ovan, punkt 27.
- 25 – Se ovan, punkt 29.
- 26 – Se ovan, punkt 29 och följande punkter.
- 27 – Kommissionen har i detta avseende hänvisat till domen av den 17 oktober 1989 i de förenade målen C-231/87 och C-129/87, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda m.fl. mot Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (REG 1989, s. 3233; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201), punkt 32.
- 28 – Se ovan, fotnot 8.
- 29 – Se i detta avseende ovan, punkt 52.
- 30 – Se ovan, punkt 51.
- 31 – Se ovan, punkt 52, med hänvisning till domen av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 33.
- 32 – Se ovan, punkt 53.
- 33 – Se särskilt punkt 58 i den angivna domen.
- 34 – Punkt 60 i den angivna domen.