

Arrêt de la Cour
Zaak C-45/01

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

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

«BTW – Artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Vrijstelling – Psychotherapeutische behandelingen verstrekt in polikliniek van privaatrechtelijke stichting van algemeen nut door gediplomeerde, niet als arts erkende psychologen – Rechtstreekse werking»

Conclusie van advocaat-generaal C. Stix-Hackl van 10 december 2002 Arrest van het Hof
(Vijfde kamer) van 6 november 2003

Samenvatting van het arrest

1..Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen – Begrippen nauw samenhangende handelingen en medische verzorging – Psychotherapeutische behandeling door gediplomeerde psychologen (Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub b en c)

2..Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen – Begrip andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard – Erkenning afhankelijk van verrichting van prestaties onder toezicht van arts – Ontoelaatbaarheid (Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub b)

3..Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen – Begrip andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard – Beoordelingsvrijheid van lidstaten – Grenzen – Verplichtingen van nationale rechterlijke instanties (Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub b)

4..Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn – Vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van mens in kader van uitoefening van medische en paramedische beroepen – Draagwijdte – Behandelingen door beroepsbeoefenaren in dienst van privaatrechtelijke stichting – Daaronder begrepen (Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub c)

5..Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen, en vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van mens in kader van uitoefening van medische en paramedische beroepen – Mogelijkheid voor belastingplichtigen om zich op overeenkomstige bepalingen te beroepen (Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub b en c)

1. De psychotherapeutische behandelingen die in de polikliniek van een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door gediplomeerde psychologen die niet de hoedanigheid van arts hebben, vallen niet onder het begrip handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging in de zin van de vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388), behalve wanneer deze behandelingen daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging van de ontvangers ervan, die de hoofdprestatie vormt. De in deze bepaling opgenomen term medische verzorging moet echter aldus worden uitgelegd dat hij alle in lid 1, sub c, bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens omvat, met name de prestaties die worden verricht door personen die niet de hoedanigheid van arts hebben, doch die paramedische diensten leveren, zoals psychotherapeutische behandelingen door gediplomeerde psychologen. Deze behandelingen voldoen namelijk aan de voorwaarde dat zij een therapeutisch doel nastreven, te weten de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. cf. punten 35, 48, 51, dictum 1

2. Voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) mag een lidstaat de erkenning van andere inrichtingen van dezelfde aard als ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose niet afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de paramedische prestaties in deze andere inrichtingen onder toezicht van een arts worden verricht. Een dergelijke voorwaarde overschrijdt namelijk de grenzen van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten overeenkomstig voornoemde bepaling genieten, omdat zij ertoe strekt prestaties die onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van paramedische beroepsbeoefenaren worden verricht, van de vrijstelling uit te sluiten. Het in deze bepaling voorkomende begrip medische verzorging omvat immers niet alleen prestaties die rechtstreeks door artsen of door andere beroepsbeoefenaren in de gezondheidssector onder toezicht van een arts worden verricht, maar ook paramedische prestaties die intramuraal worden verricht onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van personen die niet de hoedanigheid van arts hebben. cf. punten 70-71

3. De erkenning van een andere inrichting van dezelfde aard als ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose in de zin van de vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) veronderstelt geen formele erkenningsprocedure en de erkenning hoeft niet noodzakelijkerwijs voort te vloeien uit nationale fiscale bepalingen. Wanneer de nationale erkenningsvoorschriften beperkingen bevatten die de grenzen overschrijden van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten krachtens deze bepaling genieten, met name wanneer zulks een schending oplevert van het beginsel van gelijke behandeling ten opzichte van andere marktdeelnemers die dezelfde prestaties in vergelijkbare situaties verrichten, staat het aan de nationale rechter om, gelet op alle relevante gegevens, te bepalen of een belastingplichtige niettemin moet worden beschouwd als een andere naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard in de zin van deze bepaling. cf. punten 69, 74, 76, dictum 2

4. Aangezien de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388) bedoelde vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen niet afhangt van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de daarin vermelde medische of paramedische handelingen verricht, komen psychotherapeutische behandelingen die in het kader van een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door psychotherapeuten die bij deze stichting in dienst zijn, voor deze vrijstelling in aanmerking. cf. punt 21, dictum 3

5. De bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, en de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen kunnen door een belastingplichtige voor een nationale rechter worden ingeroepen teneinde zich te verzetten tegen de toepassing van een nationale regeling die onverenigbaar is met deze bepalingen. De omstandigheid dat deze bepalingen de lidstaten een beoordelingsvrijheid laten bij de aanwijzing van enerzijds de inrichtingen die niet publiekrechtelijk zijn, maar wel in aanmerking komen voor de

vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, en anderzijds de paramedische beroepen waarvoor de in datzelfde lid, sub c, voorziene vrijstelling kan worden verleend, belet de particulieren die volgens objectieve gegevens de door die vrijstellingen bedoelde prestaties van algemeen belang verrichten namelijk niet, een rechtstreeks beroep op de bepalingen van de Zesde richtlijn te doen tegen elke nationale bepaling die niet met deze richtlijn in overeenstemming is. cf. punten 81, 84, dictum 4

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
6 november 2003 (1)

„BTW – Artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG – Vrijstellingen – Psychotherapeutische behandelingen verstrekt in een polikliniek van een privaatrechtelijke stichting van algemeen nut door gediplomeerde, niet als arts erkende psychologen – Rechtstreekse werking”

In zaak C-45/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

en

Finanzamt Gießen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),,

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, P. Jann en A. Rosas (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

? Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, vertegenwoordigd door W. Küntzel, Rechtsanwalt,

? de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en B. Muttelsee-Schön als gemachtigden,

? de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde,

? de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,
gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, de Duitse regering en de Commissie ter terechtzitting van 18 september 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 december 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 14 december 2000, ingekomen bij het Hof op 2 februari 2001, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG vier prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn).

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (hierna: Dornier) en het Finanzamt Giessen (hierna: Finanzamt) over de heffing, tegen een verlaagd tarief, van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) op de door Dornier in 1990 verrichte prestaties bestaande in het verstrekken van psychotherapeutische behandelingen, terwijl deze prestaties volgens Dornier hadden moeten worden vrijgesteld van BTW.

Rechtskader

Communautaire regelgeving

3 Artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

5 Artikel 13, A, lid 1, sub b, c en g, van de Zesde richtlijn luidt als volgt: Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:[...]

b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

[...]

g) diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend.

6 Artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

? de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend;

? beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

? de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen;

? de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

b) Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

? zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

? zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

Nationale regelgeving

7 § 4, punten 14 en 16, van het Umsatzsteuergesetz 1980 (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: UStG), zoals dit ten tijde van de feiten van kracht was, bepaalt: Van de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde verrichtingen zijn vrijgesteld:[...]

14. verrichtingen in de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, Heilpraktiker, fysiotherapeut of vroedvrouw, of van soortgelijke beroepswerkzaamheden in de gezondheidszorg in de zin van § 18, lid 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz [wet op de inkomstenbelasting] of van het beroep van klinisch chemicus. Zijn eveneens vrijgesteld de andere diensten van verenigingen waarvan de leden de in de eerste volzin genoemde beroepen uitoefenen, ten aanzien van hun leden, voorzover deze diensten rechtstreeks worden benut voor de krachtens de eerste volzin vrijgestelde verrichtingen.

[...]

16. verrichtingen die nauw samenhangen met de exploitatie van ziekenhuizen, diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch onderzoek, evenals bejaardentehuizen, serviceflats voor ouderen en verpleegtehuizen, voorzover

a) deze inrichtingen door publiekrechtelijke rechtspersonen worden beheerd of

[...]

c) in het geval van diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch onderzoek, de diensten onder toezicht van een arts worden verricht en in het voorafgaande jaar ten minste 40 % van de diensten zijn verleend ten behoeve van de in punt 15, sub b, genoemde personen [...]

8 § 4, punt 15, sub b, UStG noemt de volgende personen: Verzekerden, ontvangers van sociale bijstand [...] of pensioengerechtigden.

9 Volgens een uitspraak van het Bundesverfassungsgericht van 10 november 1999 verbiedt § 3, lid 1, van het Grundgesetz dat louter op grond van de rechtsvorm wordt bepaald of medische activiteiten al dan niet voor een BTW-vrijstelling in aanmerking komen. Dit betekent dat de vrijstelling voor de activiteit van iemand die een van de in § 4, punt 14, eerste volzin, UStG genoemde beroepen uitoefent, zich niet beperkt tot de persoon die dit beroep uitoefent, doch dat daarop ook een beroep kan worden gedaan door een personen- of kapitaalvennootschap.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

10 Dornier is een privaatrechtelijke stichting van algemeen nut, die haar zetel te Marburg (Duitsland) heeft. Volgens de verwijzingsbeschikking heeft zij tot doel de klinische psychologie te bevorderen. Zij wil bijdragen tot een verbetering van de behandelmethoden door middel van fundamenteel en toegepast onderzoek op het gebied van de klinische psychologie. Hiertoe exploiteert zij een polikliniek waar gediplomeerde psychologen in dienst van deze stichting psychotherapeutische behandelingen aan patiënten verstrekken.

11 De gediplomeerde psychologen die Dornier in 1990 in dienst had, waren geen arts. Wel beschikten zij over een vergunning krachtens het Heilpraktikergesetz en hadden zij een opleiding als psychotherapeut genoten.

12 In 1990 werd meer dan 40 % van de diensten van Dornier verricht ten behoeve van verplicht verzekerden, ontvangers van sociale bijstand of pensioengerechtigden. Het bestuur en het leidinggevend personeel bestonden uit psychotherapeuten die een vergunning hadden om het beroep van Heilpraktiker uit te oefenen.

13 Het Finanzamt heeft de door Dornier in 1990 verrichte prestaties overeenkomstig § 12, lid 2, punt 8, UStG aan een verlaagd BTW-tarief onderworpen. In tegenstelling tot Dornier was het van oordeel, dat deze prestaties niet voor een vrijstelling krachtens § 4, punt 16, sub c, UStG in aanmerking kwamen.

14 Dornier heeft tegen de belastingaanslag van 1990 beroep ingesteld bij het Hessische Finanzgericht Kassel (Duitsland). Zij betoogde dat de betrokken vrijstelling volgens een met de Duitse grondwet en de gemeenschapsrichtlijnen strokende uitlegging niet alleen gold voor prestaties die onder toezicht van een arts zijn verricht, maar ook voor die van inrichtingen voor psychotherapeutische behandeling wanneer deze niet werden geleid door artsen, maar door gediplomeerde psychologen met een aanvullende paramedische opleiding in de psychotherapie en een vergunning om het beroep van Heilpraktiker uit te oefenen. De weigering om vrijstelling te verlenen leidt haars inziens tot een verschil in behandeling ten opzichte van vergelijkbare prestaties die onder toezicht van een arts worden verricht, zonder dat daarvoor een objectieve rechtvaardiging bestaat.

15 Het Hessische Finanzgericht achtte een toepassing van § 4, punt 16, sub c, UStG die verder gaat dan de letter ervan, noch op grond van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, noch vanuit grondwettelijk oogpunt geboden. Bijgevolg heeft het het bij hem aanhangige beroep verworpen op grond dat Dornier de in deze bepaling bedoelde prestaties niet onder toezicht van een arts had verricht.

16 In deze omstandigheden heeft Dornier beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende vier prejudiciële vragen te stellen:

1) Vallen onder de handelingen die [...] nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388/EEG ook psychotherapeutische behandelingen die in een polikliniek van een stichting (instelling van algemeen nut) worden verstrekt door gediplomeerde psychologen in dienst van die stichting die over een vergunning krachtens het Heilpraktikergesetz beschikken, maar niet als arts zijn erkend?

2) Is voor andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388/EEG een formele erkenningsprocedure vereist of is erkenning ook mogelijk op grond van andere regelingen (bijvoorbeeld regelingen inzake de

vergoeding van kosten door socialezekerheidsinstellingen) die voor alle ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en andere inrichtingen gemeenschappelijk gelden? Vervalt het recht op vrijstelling voorzover de socialezekerheidsinstellingen de kosten van psychotherapeutische behandelingen door voornoemde medewerkers van verzoekster niet of slechts gedeeltelijk aan de patiënten vergoeden?

3) Zijn de door verzoeksters verstrekte psychotherapeutische behandelingen op grond van het beginsel van de neutraliteit van de omzetbelasting belastingvrij, omdat de psychotherapeuten die bij haar in dienst zijn dezelfde behandelingen belastingvrij hadden kunnen verstrekken op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, van richtlijn 77/388/EEG, indien zij dit zelfstandig als belastingplichtige hadden gedaan?

4) Kan verzoekster zich krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van richtlijn 77/388/EEG op de vrijstelling van psychotherapeutische behandelingen beroepen?

De prejudiciële vragen

17 Om te beginnen moet worden geconstateerd dat de derde vraag, die betrekking heeft op de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, in wezen identiek is aan een vraag die het Hof reeds heeft beantwoord. Het antwoord op deze vraag is van belang voor het onderzoek van de eerste vraag, die betrekking heeft op de uitlegging van hetzelfde lid, sub b. Derhalve moet eerst de derde vraag worden beantwoord.

De derde vraag

18 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de door Dornier verstrekte psychotherapeutische behandelingen in aanmerking komen voor de BTW-vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, gelet op het aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel inherente neutraliteitsbeginsel en het feit dat dezelfde behandelingen voor vrijstelling in aanmerking zouden zijn gekomen indien de psychotherapeuten in dienst van Dornier ze niet in die hoedanigheid hadden verstrekt, doch zelfstandig als belastingplichtige.

19 Zoals zowel uit de formulering van deze vraag als uit de hierover bij het Hof ingediende opmerkingen blijkt, wordt door partijen niet bestreden dat de psychotherapeutische behandelingen voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn in aanmerking zouden zijn gekomen indien zij door zelfstandige psychotherapeuten waren verstrekt. De derde vraag komt er dan ook in wezen op neer, of de rechtsvorm van de belastingplichtige die de betrokken prestaties heeft verricht ? in casu een privaatrechtelijke stichting ? zich tegen toepassing van deze vrijstelling verzet.

20 Het Hof heeft in dit verband reeds voor recht verklaard, dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling niet afhangt van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de aldaar genoemde medische of paramedische diensten verricht (arrest van 10 september 2002, Kügler, C-141/00, Jurispr. blz. I-6833).

21 Mitsdien moet op de derde vraag worden geantwoord, dat aangezien de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling niet afhangt van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de daarin vermelde medische of paramedische handelingen verricht, psychotherapeutische behandelingen die door een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door psychotherapeuten die bij haar in dienst zijn, voor deze vrijstelling in aanmerking komen.

De eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wil de verwijzende rechter in wezen vernemen, of de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde BTW-vrijstelling geldt voor psychotherapeutische behandelingen die in een polikliniek van een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door gediplomeerde psychologen in dienst van die stichting, die een vergunning hebben om deze behandelingen te verrichten, maar niet als arts zijn erkend.

23 Uit het antwoord op de derde vraag volgt, dat psychotherapeutische behandelingen verstrekt onder voorwaarden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Aangezien de in het hoofdgeding centraal staande behandelingen volgens de gegevens in

de verwijzingsbeschikking kennelijk aan de patiënten zijn verstrekt in de polikliniek van een privaatrechtelijke stichting, zou het niet noodzakelijk zijn te onderzoeken of deze behandelingen ook voldoen aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een BTW-vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub b.

24 Het is echter niet geheel en al uitgesloten, dat een uitlegging van de in deze laatstgenoemde bepaling gebezigde termen van belang kan zijn voor de oplossing van het bij de verwijzende rechter aanhangig geding. Bijgevolg moet uitspraak worden gedaan over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

25 Volgens de formulering van de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of dergelijke behandelingen vallen onder het begrip handelingen die [...] nauw samenvallen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

26 Met zijn vraag aan het Hof of psychotherapeutische behandelingen die onder de in het voorgaande punt genoemde voorwaarden worden verstrekt, handelingen zijn die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, neemt de verwijzende rechter kennelijk niet de mogelijkheid in beschouwing, dat deze behandelingen medische verzorging in de zin van deze bepaling zijn. Volgens Dornier en de Commissie moet het begrip medische verzorging evenwel ruim worden uitgelegd in dier voege, dat daaronder ook vallen psychotherapeutische behandelingen die worden verstrekt door personen die niet de hoedanigheid van arts hebben. Om een nuttig antwoord op de eerste vraag te kunnen geven, moet in deze omstandigheden, in navolging van de conclusie van de advocaat-generaal, niet alleen het begrip handelingen die [...] nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging worden onderzocht, maar ook het begrip medische verzorging, welke begrippen beide voorkomen in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

27 Zo voornoemde psychotherapeutische behandelingen immers geen handelingen vormen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of met door artsen verleende zorg, zouden zij niettemin onder het begrip medische verzorging in de zin van de hiervoor bedoelde bepaling kunnen vallen, zoals Dornier en de Commissie suggereren. Het begrip handelingen die [...] nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging

? Bij het Hof ingediende opmerkingen

28 Volgens de Duitse regering zijn de in het hoofdgeding centraal staande psychotherapeutische behandelingen geen handelingen die [...] nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Volgens deze regering moeten dergelijke verrichtingen verband houden met ziekenhuisverpleging of medische verzorging en moeten zij dus hetzij een aanvulling op dergelijke verzorging, hetzij een noodzakelijke voorwaarde daarvoor vormen. Haars inziens staat de activiteit van Dornier op zich en is er geen enkel verband tussen voornoemde behandelingen en andere verzorging.

29 De Deense regering stelt, dat een behandeling slechts kan worden vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, wanneer zij op zich moet worden aangemerkt als ziekenhuisverpleging of medische verzorging in eigenlijke zin of wanneer er een voldoende rechtstreeks verband bestaat tussen enerzijds de behandeling en anderzijds de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging.

30 Indien niet wordt vereist dat er een voldoende nauw verband bestaat tussen behandelingen verstrekt door beoefenaren van een paramedisch beroep en medische verzorging in eigenlijke zin, bestaat volgens deze regering het gevaar dat de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling zich ook uitstrekt tot behandelingen die onder hetzelfde lid, sub c, vallen. Het behoort echter tot de bevoegdheid van de lidstaten om op grond van de machtiging in lid 1, sub c, te beslissen welke paramedische behandelingen voor vrijstelling in aanmerking komen, welke beslissing niet opzij kan worden gezet door de uitlegging van lid 1, sub b.

31 Voorzover het Hof zou oordelen dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin voorziene vrijstelling zich ook kan uitstrekken tot de behandelingen die door de lidstaten krachtens hetzelfde lid, sub c, kunnen worden vrijgesteld, meent de Deense regering dat deze overlapping goed moet worden afgebakend.

32 Volgens de Commissie zijn psychotherapeutische behandelingen geen handelingen die [...] nauw samenhangen met medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Het Hof heeft in punt 27 van zijn arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249), onderstreept, dat dit begrip te vergelijken is met het verband tussen een bijkomende prestatie en een hoofdprestatie. Volgens de Commissie zijn de prestaties van psychotherapeuten zelfstandige prestaties en geen middel om de verlening van een hoofddienst zo optimaal mogelijk te maken (arrest van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30). Bedoelde behandelingen hangen slechts met gezondheidskundige verrichtingen samen, voorzover de vergoeding van de daarmee gepaard gaande kosten door de ziekenkassen of de sociale bijstand afhangt van een voorafgaand advies van een arts over de noodzaak van de behandeling. Het Bundesfinanzhof zou echter hebben gepreciseerd, dat in het kader van de eigenlijke behandeling geen arts optreedt.

? Antwoord van het Hof

33 Zoals het Hof in punt 22 van het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, heeft geconstateerd, bevat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn geen omschrijving van het begrip handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Uit de bewoordingen van deze bepaling volgt echter reeds, dat hiermee niet wordt bedoeld op prestaties die volledig losstaan van de ziekenhuisverpleging van degenen ten behoeve waarvan zij worden verricht en van de door deze laatsten eventueel genoten medische verzorging.

34 In casu staat vast, dat de in de polikliniek van Dornier door gediplomeerde psychologen verstrekte psychotherapeutische behandelingen in het algemeen prestaties zijn die voor de betrokken patiënten een doel op zich vormen en geen middel om zo goed mogelijk van andere prestaties te kunnen profiteren. Aangezien deze behandelingen geen bijkomende behandelingen bij ziekenhuisverpleging of medische verzorging zijn, vormen zij geen handelingen die [...] nauw samenhangen met de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vrijgestelde prestaties.

35 Bijgevolg moet worden geoordeeld, dat de psychotherapeutische behandelingen die in de polikliniek van een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door gediplomeerde psychologen die niet de hoedanigheid van arts hebben, slechts vallen onder het begrip handelingen die [...] nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, wanneer deze behandelingen daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging van de ontvangers ervan, die de hoofdprestatie vormt.

Het begrip medische verzorging

? Bij het Hof ingediende opmerkingen

36 Dornier stelt dat de psychotherapeutische behandelingen die zij in haar polikliniek met behulp van gediplomeerde psychologen verstrekt, medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vormen. De gezondheidskundige verzorging door psychotherapeuten omvat de diagnose, de behandeling en de genezing van psychische ziekten of stoornissen. Bijgevolg is hier sprake van gezondheidskundige verrichtingen in de zin van het arrest van 14 september 2000, D. (C-384/98, Jurispr. blz. I-6795, punten 17 en 18), betreffende de gezondheid van de mens.

37 Dornier is van mening, dat volgens de door het Hof gegeven definitie van medische verzorging de materiële inhoud van de prestatie moet worden bepaald en gekwalificeerd, dat wil zeggen de duurzame capaciteit om gezondheidskundige verrichtingen te leveren en niet de formele erkenning van de zorgverlener als arts of als een volgens de toepasselijke wetgeving daaraan gelijkgestelde beroepsbeoefenaar. Dornier preciseert dat deze gelijkstelling niet voor psychotherapeuten gold, omdat de toepasselijke beroepswetgeving

in 1990 nog steeds lacunes vertoonde.

38 Volgens Dornier stelt artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn voor de toepassing van de BTW-vrijstelling niet de voorwaarde, dat de gezondheidkundige verzorging wordt verricht door een bepaalde categorie van personen, te weten personen die overeenkomstig de voorschriften van de Bundesärzteordnung zijn erkend als arts. Ware dit wel zo, dan had volgens haar moeten worden gekozen voor een formulering in de trant van verzorging door artsen. Een vergelijking van de verschillende taalversies van de Zesde richtlijn bevestigt, dat de term medische verzorging ziet op een materieel begrip dat gerelateerd is aan een activiteit. Dornier leidt hieruit af, dat de uitvoering van de activiteit door een arts of zelfs alleen maar onder toezicht van een arts geen criterium voor de toepassing van de vrijstelling kan zijn. Integendeel, voor de toepassing daarvan volstaat dat het gaat om de verzorging door een erkend beoefenaar van een medisch beroep, wiens kwalificaties, evenals die van de in het hoofdgeding centraal staande gediplomeerde psychologen, vergelijkbaar zijn met die van een arts.

39 Ook de Commissie is van oordeel, dat het begrip medische verzorging ruim moet worden opgevat en dat het niet beperkt is tot medische activiteiten in eigenlijke zin. Volgens haar doelen de bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn uniform op de verzorging van de mens in de zin van gezondheidkundige verrichtingen betreffende de gezondheid van de mens overeenkomstig de door het Hof in de punten 17 en 18 van zijn arrest D., reeds aangehaald, gegeven definitie. De in voornoemde bepaling, sub b en c, bedoelde prestaties onderscheiden zich niet zozeer naar hun aard als wel naar de vorm waarin zij worden verricht. Zo bestrijken de in lid 1, sub b, bedoelde prestaties een breed gebied van medische verzorging, welke in de regel zonder winstoogmerk worden verstrekt in instellingen die een maatschappelijk doel, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid, nastreven, terwijl de in hetzelfde lid, sub c, bedoelde prestaties buiten ziekenhuizen, in de spreekkamer van de zorgverstrekker, worden verricht in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstrekker. De Commissie beroept zich dienaangaande op het arrest van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (353/85, Jurispr. blz. 817, punten 32 en 33).

40 Dat het begrip medische verzorging van toepassing is op de in het hoofdgeding centraal staande psychotherapeutische behandelingen, strookt volgens de Commissie bovendien met het doel van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, omdat zij immers ten doel heeft ervoor te zorgen dat medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk worden vanwege de verhoogde kosten indien zij, of de handelingen die daarmee nauw samenhangen, aan BTW zouden worden onderworpen (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 23). Dergelijke behandelingen dienen normaliter ter behandeling van ziekten of andere gezondheidsproblemen en moeten dus worden aangemerkt als gezondheidkundige verzorging.

41 De Duitse regering stelt dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn enkel doelt op medische verzorging in de strikte betekenis van het woord. In tegenstelling tot het bepaalde in lid 1, sub c, bezigt voornoemde bepaling niet de algemene term verzorging en maakt zij geen onderscheid tussen medisch en paramedisch.

? Antwoord van het Hof

42 Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen strikt worden uitgelegd, daar zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name arrest van 5 juni 1997, SDC, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20, en arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 28). De uitlegging van de in deze bepaling gebezigde termen moet echter in overeenstemming zijn met de door voornoemde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel, te eerbiedigen.

43 In dit verband volgt uit de rechtspraak, dat zowel de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn als die van hetzelfde lid, sub c, tot doel hebben, de kosten van medische verzorging te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor

particulieren (zie arresten Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 23, en Kügler, reeds aangehaald, punt 29).

44 Bovendien moet eraan worden herinnerd, dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich in het bijzonder ertegen verzet, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing (arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 30).

45 Zoals blijkt uit het antwoord van het Hof op de derde vraag, is de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn van toepassing op psychotherapeutische behandelingen verstrekt door gediplomeerde psychologen, wanneer deze prestaties worden verricht buiten het kader van de in lid 1, sub b, bedoelde publiekrechtelijke lichamen en andere instellingen.

46 Wat de vraag betreft of psychotherapeutische behandelingen die intramuraal door gediplomeerde psychologen worden verstrekt, onder het begrip medische verzorging in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vallen, moet allereerst worden geconstateerd dat alleen sommige taalversies van de richtlijn, waaronder de Duitse en de Franse versie, onderscheid lijken te maken tussen de aard van de prestaties die krachtens deze bepaling zijn vrijgesteld en die van de prestaties die uit hoofde van hetzelfde lid, sub c, zijn vrijgesteld.

47 Zoals de advocaat-generaal verder terecht heeft opgemerkt in de punten 44 tot en met 46 van haar conclusie, is het criterium ter afbakening van de toepassings sfeer van de beide vrijstellingen in artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn niet zozeer de aard van de prestatie als wel de plaats waar de prestatie wordt verricht. Het Hof heeft immers geconstateerd, dat krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, moeten worden vrijgesteld prestaties die zich uitstrekken tot een breed gebied van medische verzorging in instellingen die een maatschappelijk doel nastreven, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid, terwijl hetzelfde lid, sub c, betrekking heeft op de vrijstelling van prestaties die extramuraal in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstrekker worden verricht (arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, punt 33). Weliswaar heeft het Hof in dat arrest geconcludeerd, dat de vrijstelling voor in samenhang met de in artikel 13, A, lid 1, sub c bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens geleverde goederen niet kan worden gerechtvaardigd met een beroep op het bepaalde sub b, doch deze uitlegging vloeit met name voort uit het feit, dat laatstgenoemde bepaling ziet op naar behoren erkende inrichtingen die maatschappelijke doeleinden nastreven en uitdrukkelijk voorziet in de vrijstelling van handelingen die nauw verband houden met medische verzorging, hetgeen niet kan worden gezegd van artikel 13, A, lid 1, sub c.

48 Voorts moet worden geoordeeld dat, gelet op het doel van vermindering van de kosten van de gezondheidszorg, het begrip medische verzorging in artikel 13, A, lid 1, sub b, veeleer ruim moet worden uitgelegd (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 23). Daarbij is wel van belang, dat de onder dit begrip vallende prestaties, evenals die welke onder het in datzelfde lid, sub c, voorkomende begrip gezondheidskundige verzorging van de mens vallen, tot doel hebben de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen (arresten D., reeds aangehaald, punt 18, en Kügler, reeds aangehaald, punt 38). Tussen partijen is niet in geding, dat de door gediplomeerde psychologen intramuraal verstrekte behandelingen voldoen aan de voorwaarde dat zij een therapeutisch doel nastreven.

49 Tot slot moet worden geconstateerd dat deze uitlegging van het begrip medische verzorging in artikel 13, A, lid 1, sub b, het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigt, omdat paramedische prestaties, evenals behandelingen door gediplomeerde psychologen, van BTW zijn vrijgesteld ongeacht de plaats waar zij worden verricht.

50 Uit de voorgaande overwegingen vloeit voort, dat de term medische verzorging in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat hij alle in dit lid, sub c, bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens omvat, met name de prestaties die worden verricht door personen die niet de hoedanigheid van arts hebben

doch die paramedische diensten leveren zoals psychotherapeutische behandelingen door gediplomeerde psychologen.

51 Bijgevolg moet de eerste vraag aldus worden beantwoord, dat de psychotherapeutische behandelingen die in de polikliniek van een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door gediplomeerde psychologen die niet de hoedanigheid van arts hebben, niet vallen onder het begrip handelingen die [...] nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, behalve wanneer deze behandelingen daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging van de ontvangers ervan, die de hoofdprestatie vormt. De in deze bepaling opgenomen term medische verzorging moet echter aldus worden uitgelegd, dat hij alle in lid 1, sub c, bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens omvat, met name de prestaties die worden verricht door personen die niet de hoedanigheid van arts hebben, doch die paramedische diensten leveren, zoals psychotherapeutische behandelingen door gediplomeerde psychologen.

De tweede vraag

52 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter enerzijds te vernemen, of het in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn voorkomende begrip andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard een formele procedure ter erkenning van de polikliniek van een privaatrechtelijke stichting vereist, of dat de erkenning van een dergelijke inrichting ook kan voortvloeien uit, bijvoorbeeld, de omstandigheid dat de kosten van de daarin verstrekte behandelingen ten laste van de socialezekerheidsinstellingen komen volgens de regelgeving die voor alle ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en andere inrichtingen gelijkelijk geldt; anderzijds wenst hij te vernemen of de omstandigheid dat de socialezekerheidsinstellingen de kosten van voornoemde behandelingen niet of slechts gedeeltelijk aan patiënten vergoeden, rechtvaardigt dat de vrijstelling komt te vervallen.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

53 Dornier stelt dat haar polikliniek, als centrum voor psychotherapeutische zorg en diagnose, een inrichting van dezelfde aard is als de publiekrechtelijke lichamen, ziekenhuizen of centra voor medische verzorging en diagnose bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. De vraag of deze polikliniek naar behoren erkend is in de zin van deze bepaling, moet volgens Dornier worden beantwoord naar nationaal recht. Zij merkt dienaangaande op, dat de Duitse wetgeving niet voorschrijft dat een dergelijke polikliniek over een vergunning beschikt, terwijl evenmin in een specifieke vorm van toezicht daarop is voorzien. In casu zijn enkel de psychologen die werkzaam zijn overeenkomstig het Heilpraktikergesetz onderworpen aan het toezicht van het Gesundheitsamt (gemeentelijke gezondheidsdienst) van de stad Marburg.

54 Bovendien wijst Dornier erop, dat de wettelijke en de particuliere ziektekostenverzekeraars de kosten van de in haar polikliniek verrichte prestaties op dezelfde wijze aan de patiënten vergoeden als de kosten van overeenkomstige prestaties door artsen op het gebied van de psychotherapie. Dat haar rekeningen slechts in beperkte mate voor vergoeding in aanmerking komen, valt te verklaren door het feit dat voor psychotherapeutische zorg maar een gering puntenaantal is toegekend; de beperkte vergoeding geldt namelijk evenzeer voor de prestaties van door de ziektekostenverzekeraars erkende artsen. De polikliniek van Dornier werd dus in algemene zin als zorgverlener in het kader van het wettelijke stelsel van ziektekostenverzekering erkend.

55 Dornier concludeert hieruit dat haar polikliniek, die zonder vergunning mag worden geëxploiteerd en waar dezelfde psychotherapeutische prestaties worden verricht als die welke artsen verrichten, met een vergelijkbaar vergoedingsniveau, een andere naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard is in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

56 Volgens de Duitse regering hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord, aangezien de in het hoofdgeding centraal staande psychotherapeutische behandelingen noch ziekenhuisverpleging noch medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zijn. Subsidiar constateert zij evenwel, dat het gemeenschapsrecht geen bepalingen met betrekking tot de erkenningsprocedure bevat, doch de lidstaten een ruime beslissingsbevoegdheid laat met betrekking tot de erkenning van inrichtingen in de sector van de volksgezondheid. Deze bedoeling van de gemeenschapswetgever blijkt zeer duidelijk uit de voorbereidende werkzaamheden van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende de Zesde richtlijn in 1974 en 1975. Ook komt zij herhaaldelijk in de formulering van artikel 13, A, lid 1, van deze richtlijn tot uiting.

57 De Duitse regering meent dat een dergelijke erkenning strikt genomen een rechtshandeling veronderstelt, doch zij voegt hieraan toe dat deze handeling niet nauwkeurig wordt omschreven. Het is dus niet noodzakelijk dat de erkenning bij wet geschiedt in het kader van een nationale wet ter omzetting van de Zesde richtlijn. De erkenning kan ook voortvloeien uit een niet-fiscale omstandigheid, zoals de door de verwijzende rechter genoemde vergoeding van de kosten van de door de inrichting verrichte prestaties. Volgens de Duitse regering moet een niet-fiscaal criterium echter in de nationale BTW-regeling in aanmerking worden genomen. Anders zou een dergelijke regeling onvoldoende nauwkeurig zijn als omzettingshandeling.

58 De Duitse regering merkt op, dat in Duitsland de erkenningsvoorwaarden in de zin van de BTW zijn geregeld in § 4, punt 16, sub c, UStG. Volgens deze bepaling kunnen alleen inrichtingen die prestaties onder toezicht van een arts verrichten en die in het voorafgaande kalenderjaar ten minste 40 % van hun prestaties hebben verricht ten behoeve van verzekerden, ontvangers van sociale bijstand of pensioengerechtigden, worden beschouwd als andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Het is dus duidelijk, dat in deze lidstaat de erkenning van een inrichting op grond dat de kosten ervan ten laste komen van de socialezekerheidsinstelling, niet leidt tot een erkenning in de zin van de BTW.

59 De Duitse regering meent verder, dat in de nationale wetgeving moet worden bepaald of de vrijstelling komt te vervallen indien de socialezekerheidsinstellingen de kosten van psychotherapeutische behandelingen door gediplomeerde psychologen die niet de hoedanigheid van arts hebben, niet of slechts gedeeltelijk aan patiënten vergoeden.

60 De Deense regering is de opvatting toegedaan, dat de verwijzing in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn naar andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard geen formele erkenningsprocedure impliceert. Deze erkenning kan ook voortvloeien uit andere omstandigheden, zoals bijvoorbeeld de omstandigheid dat de betrokken behandelingen volgens het publieke stelsel van ziektekostenverzekering voor vergoeding in aanmerking komen.

61 De Commissie merkt op, dat de Zesde richtlijn niet voorziet in een formele erkenningsprocedure. Het is dus de taak van de nationale wetgever om te preciseren, in welke vorm de erkenning moet geschieden, welke ook kan voortvloeien uit niet-fiscale omstandigheden, althans voorzover sprake is van verrichtingen die een omzet genereren. Zulks is het geval ten aanzien van de voorwaarden voor de vergoeding van gezondheidskundige verzorging door ziektekostenverzekeraars en andere socialezekerheidsinstellingen. Het is de taak van de nationale rechter om vast te stellen, of in casu aan deze voorwaarden is voldaan.

62 De Commissie meent niettemin, dat inrichtingen niet gedeeltelijk kunnen worden erkend op grond dat de betrokken zorg gedeeltelijk wordt vergoed. Eén prestatie moet in voorkomend geval in haar geheel worden belast of geheel worden vrijgesteld. Een regeling op grond waarvan inrichtingen gedeeltelijk, op basis van het vergoedingsniveau van de verrichte prestaties, kunnen worden erkend, is onduidelijk en onvoorspelbaar. Een dergelijke regeling is dus niet geschikt om een juiste en eenvoudige toepassing van de belastingvrijstelling te verzekeren.

63 Volgens de Commissie zijn de gehanteerde prijzen en daarmee de kosten van de zorgverlening door de betrokken inrichtingen andere factoren die bij de erkenning van die inrichtingen in aanmerking moeten worden genomen. Zij roept in herinnering, dat het de lidstaten op grond van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn is toegestaan, de verlening van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, aan andere dan publiekrechtelijke instellingen afhankelijk te stellen van de naleving van bepaalde voorwaarden, zoals het hanteren van relatief lage prijzen en het niet stelselmatig beogen van winst. De Commissie voegt hieraan toe, dat alle in voornoemd artikel 13, A, bedoelde vrijstellingen de kosten van bepaalde activiteiten van algemeen belang dienen te verminderen.

Antwoord van het Hof

64 Wat betreft het begrip andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard, moet worden geconstateerd dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet preciseert, onder welke voorwaarden en op welke wijze die erkenning dient te geschieden. In beginsel moet dus in het nationale rechtsstelsel van elke lidstaat worden vastgelegd, volgens welke regels de inrichtingen die daarom verzoeken, kunnen worden erkend.

65 Overigens is de vaststelling van nationale regels ter zake voorzien in artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens welke bepaling [d]e lidstaten [...] de verlening van elk der in lid 1, sub b, [...] bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk [kunnen] stellen van een of meer van de [hieronder in deze bepaling genoemde] voorwaarden.

66 Aangezien voornoemd artikel 13, A, lid 2, sub a, de lidstaten echter niet verplicht om dergelijke maatregelen te nemen, is het feit dat een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van deze bevoegdheid, niet van invloed op de mogelijkheid om een inrichting met het oog op de verlening van de daarin genoemde vrijstellingen te erkennen.

67 Bovendien moet worden geconstateerd dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn voorschrijft, dat de erkenning volgens een formele procedure geschiedt, noch dat zij uitdrukkelijk in nationale fiscale bepalingen wordt voorzien.

68 Volgens de Duitse regering bevat § 4, punt 16, sub c, UStG de nationale voorschriften betreffende de erkenning van een inrichting met het oog op de verlening van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Hieruit vloeit voort, dat een privaatrechtelijke stichting voor voornoemde vrijstelling in aanmerking komt, indien zij voldoet aan de door het nationale recht gestelde voorwaarden, met name de voorwaarde dat haar prestaties onder toezicht van een arts worden verricht.

69 In dit verband moet eraan worden herinnerd, dat het Hof met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn heeft gepreciseerd, dat wanneer een belastingplichtige verzoekt te worden erkend als instelling van sociale aard, de nationale rechterlijke instanties dienen na te gaan of de bevoegde instanties de grenzen van de door deze bepaling toegekende beoordelingsvrijheid hebben geëerbiedigd door de beginselen van gemeenschapsrecht, met name het gelijkheidsbeginsel, toe te passen (arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 56).

70 Uit het antwoord van het Hof op de eerste vraag volgt dienaangaande, dat de voorwaarde dat de prestaties onder toezicht van een arts moeten worden verricht, de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn genieten, omdat zij ertoe strekt prestaties die onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van paramedische beroepsbeoefenaren worden verricht, van het genot van de vrijstelling uit te sluiten. Het in deze bepaling voorkomende begrip medische verzorging omvat immers niet alleen prestaties die rechtstreeks door artsen of door andere beroepsbeoefenaren in de gezondheidssector onder toezicht van een arts worden verricht, maar ook paramedische prestaties die intramuraal worden verricht onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van personen die niet de hoedanigheid van arts hebben.

71 Hieruit volgt dat een lidstaat de erkenning van inrichtingen met het oog op de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet afhankelijk mag stellen van de voorwaarde dat hun paramedische prestaties onder toezicht van een arts worden

verricht.

72 In de punten 57 en 58 van het reeds aangehaalde arrest Kügler heeft het Hof hieraan toegevoegd, dat de nationale autoriteiten bij het bepalen van de organisaties die moeten worden erkend als instelling van sociale aard in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, overeenkomstig het gemeenschapsrecht en onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties verschillende elementen in aanmerking dienen te nemen, waaronder het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten, alsmede het feit dat de kosten van de betrokken prestaties eventueel grotendeels worden gedragen door de ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.

73 Zoals de advocaat-generaal terecht in punt 55 van haar conclusie heeft opgemerkt, gelden deze aanwijzingen ook voor de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, wat betreft de erkenning van de in deze bepaling bedoelde inrichtingen.

74 In het hoofdgeding staat het dus aan de verwijzende rechter om uit te maken of, gelet op al deze elementen, de weigering om Dornier te erkennen met het oog op de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, al dan geen schending oplevert van het beginsel van gelijke behandeling ten opzichte van andere marktdeelnemers die dezelfde prestaties in vergelijkbare situaties verrichten.

75 In deze optiek moet de omstandigheid dat de socialezekerheidsinstellingen de kosten van psychotherapeutische behandelingen niet of slechts gedeeltelijk aan patiënten vergoeden, bij de beoordeling worden betrokken. Indien de situatie van Dornier op dit punt vergelijkbaar is met die van andere marktdeelnemers die dezelfde behandelingen verstrekken, rechtvaardigt de enkele omstandigheid dat de kosten van deze prestaties niet volledig door de socialezekerheidsinstellingen worden gedragen niet, dat zorgverleners met betrekking tot de BTW-plichtigheid verschillend worden behandeld.

76 Mitsdien moet de tweede vraag aldus worden beantwoord, dat de erkenning van een inrichting in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn geen formele erkenningsprocedure veronderstelt en dat de erkenning niet noodzakelijkerwijs hoeft voort te vloeien uit nationale fiscale bepalingen. Wanneer de nationale erkenningsvoorschriften beperkingen bevatten die de grenzen overschrijden van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten krachtens deze bepaling genieten, staat het aan de nationale rechter om, gelet op alle relevante gegevens, te bepalen of een belastingplichtige niettemin moet worden beschouwd als een andere naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard in de zin van deze bepaling.

De vierde vraag

77 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een belastingplichtige zich, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, voor de nationale rechter op de bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn kan beroepen met het oog op de vrijstelling van de door hem verrichte prestaties.

78 Dienaangaande moet worden herinnerd aan de vaste rechtspraak (zie inzonderheid arresten van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 25; 25 mei 1993, Mohsche, C-193/91, Jurispr. blz. I-2615, punt 17, en 26 september 2000, IGI, C-134/99, Jurispr. blz. I-7717, punt 36, alsook het arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 51) volgens welke de bepalingen van een richtlijn, wanneer zij inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en er niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, kunnen worden ingeroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is of voorzover die bepalingen rechten vastleggen die particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden.

79 Bovendien bepaalt artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn weliswaar, dat de lidstaten de erin voorziene vrijstellingen toepassen onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van [bedoelde] vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar een lidstaat kan een belastingplichtige die kan aantonen dat hij onder een van de ingevolge de Zesde richtlijn vrijgestelde categorieën valt, niet tegenwerpen dat de bepalingen die de toepassing van de betrokken vrijstelling juist

moeten vergemakkelijken, nog niet zijn vastgesteld (arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 52).

80 Aangaande de inhoud van de bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn moet worden geconstateerd dat deze bepalingen, anders dan de Duitse regering stelt, op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de werkzaamheden vaststellen die voor vrijstelling in aanmerking komen (zie, naar analogie, met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 53).

81 De omstandigheid dat deze bepalingen de lidstaten een beoordelingsvrijheid laten bij de aanwijzing van enerzijds de inrichtingen die niet publiekrechtelijk zijn, maar wel in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, en anderzijds de paramedische beroepen waarvoor de in datzelfde lid, sub c, voorziene vrijstelling kan worden verleend, belet de particulieren die volgens objectieve gegevens de door bedoelde vrijstellingen bedoelde prestaties van algemeen belang verrichten niet, een rechtstreeks beroep op de bepalingen van de Zesde richtlijn te doen tegen elke nationale bepaling die niet met deze richtlijn in overeenstemming is.

82 In casu vloeit uit het antwoord op de tweede vraag voort, dat de nationale regels betreffende de erkenning van een inrichting met het oog op de verlening van de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling, een beperking inhouden die onverenigbaar is met de bewoordingen van deze bepaling. De belastingplichtige kan zich voor de nationale rechter dus rechtstreeks op artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn beroepen teneinde zich te verzetten tegen de toepassing van de nationale regel dat de prestaties onder toezicht van een arts moeten zijn verricht. Uit het antwoord op de tweede vraag vloeit echter ook voort dat, om te kunnen worden aangemerkt als andere naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard en aldus in aanmerking te komen voor de vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, de nationale rechter, gelet op alle relevante gegevens, met name de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding, moet bepalen of de belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van voornoemde vrijstelling.

83 Wat betreft de vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, vloeit uit het antwoord op de derde vraag voort, dat deze vrijstelling van toepassing is op psychotherapeutische behandelingen die door een privaatrechtelijke stichting met behulp van bij deze laatste in dienst zijnde psychotherapeuten worden verstrekt. Bijgevolg kan een belastingplichtige voornoemde bepaling inroepen tegen nationale wettelijke bepalingen of bestuurspraktijken die de verlening van de vrijstelling afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de zorgverlener een bepaalde rechtsvorm heeft.

84 Mitsdien moet op de vierde vraag worden geantwoord, dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn door een belastingplichtige voor een nationale rechter kan worden ingeroepen teneinde zich te verzetten tegen de toepassing van een nationale regeling die onverenigbaar is met deze bepaling.

Kosten

85 De kosten door de Duitse en de Deense regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 14 december 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De psychotherapeutische behandelingen die in de polikliniek van een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door gediplomeerde psychologen die niet de hoedanigheid van arts hebben, vallen niet onder het begrip handelingen die [...] nauw samenhangen met ziekenhuisverzorging of medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de

2) De erkenning van een inrichting in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn 77/388 veronderstelt geen formele erkenningsprocedure en de erkenning hoeft niet noodzakelijkerwijs voort te vloeien uit nationale fiscale bepalingen. Wanneer de nationale erkenningsvoorschriften beperkingen bevatten die de grenzen overschrijden van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten krachtens deze bepaling genieten, staat het aan de nationale rechter om, gelet op alle relevante gegevens, te bepalen of een belastingplichtige niettemin moet worden beschouwd als een andere naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard in de zin van deze bepaling.

3) Aangezien de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn 77/388 bedoelde vrijstelling niet afhangt van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de daarin vermelde medische of paramedische handelingen verricht, komen psychotherapeutische behandelingen die door een privaatrechtelijke stichting worden verstrekt door psychotherapeuten die bij haar in dienst zijn, voor deze vrijstelling in aanmerking.

4) In omstandigheden als die van het hoofdgeding kan artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn door een belastingplichtige voor een nationale rechter worden ingeroepen teneinde zich te verzetten tegen de toepassing van een nationale regeling die onverenigbaar is met deze bepaling.

Edward

Jann

Rosas

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 november 2003.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris

1 – Procestaal: Duits.