Aalborg Universitet – Kandidatafhandling – Cand. Merc. Aud.

Momsfritagelse indenfor sundhedssektoren

-Set i dansk og EU-retligt perspektiv

# Titelblad

Universitet: Aalborg Universitet

Studie: Cand.merc.aud, 10. semester

Studerende: Jimmi Kloster

Vejleder: Camilla Wimmelmann

Titel: Rækkevidden af momsfritagelsen indenfor sundhedsområdet

Projektperiode: forårssemesteret 2016

Afleveret: 10-03-2016

Sidetal: 64


# Executive summary

The aim of this dissertation has been to research the reach of the VAT exemptions, within the field of health care, in a combined EU and national perspective.

To do this the structure, method, techniques, purpose and limitations of this dissertation, has been outlined in chapters one and two “Emne og Metode”.

In chapters three and four, the legislation is described from a national and EU standpoint. This chapter acts as a frame, in which the rest of the dissertation sets.

As a part of this frame, the most important source laws are described, that pertain to the subject at hand - In this case VAT directive 2006/112, article 132(l) b) through e) and Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. General principles in handling the source law are also described, from the VAT health exemption perspective.

In chapter 5, the reach of the VAT directive 2006/112, article 132(l) b) through e) is examined. This analysis starts with a break-down of the articles. Next the relevant case-law from the EUCJ pertaining to the subject is analyzed.

Throughout this analysis, comparisons are made between the EU-framework law and the national law. Focus is on instances, where the national law differs from the EU-framework and why this is the case.

In chapter 6, the main points of the analysis are summed up to reach the final conclusion on the subject.

Contents

[Titelblad 2](#_Toc445373426)

[Executive summary 3](#_Toc445373427)

[1.0 Emne 6](#_Toc445373428)

[1.1 Indledning 6](#_Toc445373429)

[1.2 Målsætning 7](#_Toc445373430)

[2.0 Metode 7](#_Toc445373431)

[2.1 Begrebsafklaring 8](#_Toc445373432)

[2.2 Disposition 9](#_Toc445373433)

[2.3 Afgrænsning 9](#_Toc445373434)

[2.3.1 Subjektiv momspligt 10](#_Toc445373435)

[3.0 National ret 10](#_Toc445373436)

[3.1 Nationale retskilder 11](#_Toc445373437)

[3.1.1 Momsneutralitetsprincippet i national ret 12](#_Toc445373438)

[3.1.2 Nationale fortolkningsprincipper 12](#_Toc445373439)

[3.2 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 13](#_Toc445373440)

[4.0 EU-retten 13](#_Toc445373441)

[4.1 EU-retlige kilder 13](#_Toc445373442)

[4.1.1 Primær retten og sekundærretten 14](#_Toc445373443)

[4.1.2 EU-rettens forrang 16](#_Toc445373444)

[4.1.3 Umiddelbar anvendelighed 17](#_Toc445373445)

[4.1.4 EU-konform fortolkning 18](#_Toc445373446)

[4.1.5 Momsudvalget 18](#_Toc445373447)

[4.1.6 Neutralitetsprincippet 18](#_Toc445373448)

[4.1.7 Fortolkningsprincipper i EU-retten 19](#_Toc445373449)

[4.1.7.1 Ordlydsfortolkning 20](#_Toc445373450)

[4.1.7.2 Kontekstuel fortolkning 21](#_Toc445373451)

[4.1.7.3 Formålsfortolkning 22](#_Toc445373452)

[4.1.7.4 Hensynet til fællesskabsrettens udviklingstrin 22](#_Toc445373453)

[4.2 Momsfritagelserne 23](#_Toc445373454)

[4.2.1 Formålet med fritagelserne i artikel 132 24](#_Toc445373455)

[4.2.2 Fritagelse som momsretligt begreb 25](#_Toc445373456)

[4.3 Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) 26](#_Toc445373457)

[5.0 Det materielle anvendelsesområde for sundhedsfritagelse i EU-retligt og nationalt perspektiv 27](#_Toc445373458)

[5.1 indledende bemærkninger 27](#_Toc445373459)

[5.2 Beskrivelse af ordlyd 27](#_Toc445373460)

[5.3 Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) 29](#_Toc445373461)

[5.3.1 Terapeutisk formål 30](#_Toc445373462)

[5.3.1.1 Terapeutisk formål – nationalt perspektiv 34](#_Toc445373463)

[5.3.1.2 Forebyggelse 35](#_Toc445373464)

[5.3.1.2.1 Forebyggelse – nationalt perspektiv 37](#_Toc445373465)

[5.3.2 Kvalitetsmæssige krav 38](#_Toc445373466)

[5.3.2.1 Kvalitetsmæssige krav – nationalt perspektiv 40](#_Toc445373467)

[5.3.4 Transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje 42](#_Toc445373468)

[5.3.4.1 Beskrivelse af ordlyd 43](#_Toc445373469)

[5.3.4.1.1 Beskrivelse af ordlyd – nationalt perspektiv 43](#_Toc445373470)

[5.3.4.2 Generelle fortolkningsprincipper 43](#_Toc445373471)

[5.3.4.3 Transaktioner i nær tilknytning til behandling af personer? 44](#_Toc445373472)

[5.3.4.4 Varer 45](#_Toc445373473)

[5.3.4.5 Blandede transaktioner 46](#_Toc445373474)

[5.3.4.6 Uomgængelig nødvendig 50](#_Toc445373475)

[5.3.4.7 Yderligere indtægter til tjenesteyderen 52](#_Toc445373476)

[5.4 Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) og e) 52](#_Toc445373477)

[5.4.1 Organer, blod og mælk 52](#_Toc445373478)

[5.4.1.1 Organer, blod og mælk – nationalt perspektiv 53](#_Toc445373479)

[5.4.1 tandteknikerydelser og levering af tandproteser 54](#_Toc445373480)

[5.4.1.1 tandteknikerydelser og levering af tandproteser – nationalt perspektiv 55](#_Toc445373481)

[6.0 Konklusion 55](#_Toc445373482)

[7.0 Litteraturfortegnelse 61](#_Toc445373483)

[7.1 Bøger og artikler: 61](#_Toc445373484)

[7.2 SKM: 62](#_Toc445373485)

[7.3 Afgørelser fra EU-domstolen: 62](#_Toc445373486)

[7.4 Hjemmesider: 63](#_Toc445373487)

[7.5 Juridiske vejledninger: 63](#_Toc445373488)

[7.6 Andet: 63](#_Toc445373489)

# 1.0 Emne

## 1.1 Indledning

Momsen er, med en anslået indtægt på 185,8 mia. kroner[[1]](#footnote-1) i 2015, en stor bidrager til finansiering af det danske velfærdssamfund. Momsen er samtidig med til at bidrage til finansieringen af EU. Provenuet fra moms i Danmark har været støt stigende siden 2009 og det forventes ligeledes, at indtægten fra momsen vil stige næsten 16 mia. kroner fra 2014 til 2015.

Korrekt implementering og overholdelse af de EU-retlige rammer for momsen er derfor af stor betydning for det danske såvel som det europæiske samfund.

Dermed er der også en helt naturlig fokus på de af EU-retten dikterede tilfælde, hvor de respektive medlemslande kan fravælge at pålægge bestemte aktiviteter moms. Forkert implementering eller fortolkning af de EU-retlige rammer for disse fritagelser, kan dermed lede til tab både for de enkelte medlemsstater, men også for borgerne.

Udgangspunktet for Rådets Direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem(herefter Momssystemdirektivet) og dermed også Lovbekendtgørelse 2013-01-23 nr. 106(herefter Momsloven) er, at alle transaktioner er momspligtige.

Undtaget fra denne hovedregel er dog enkelte fritagelser. En af disse undtagelser er sundhedsfritagelsen. Sundhedsfritagelsen er, som flere af de andre fritagelser, indført af samfundsmæssige årsager. Dette betyder som hovedregel, at privatpersoner i EU kan forbruge ydelser inden for sundhedsområdet billigere end hvis ikke der var en fritagelse på dette område.[[2]](#footnote-2)

En konstant udvikling inden for sundhedssektoren, herunder de aktører og de behandlingsformer som udbydes, har gjort at rækkevidden for sundhedsfritagelsen konstant afprøves ved præjudicielle forelæggelser for EU-domstolen, såvel som ved domstolsafgørelser og bindende svar i Danmark.[[3]](#footnote-3)

Dette gør, at sundhedsfritagelsen vedvarende er i fokus og konstant er relevant at tage op, hvilket er baggrunden for emnevalget i dette speciale.

Der er på nuværende tidspunkt ikke mange større afhandlinger, der behandler dette emne. Der er afhandlinger der behandler momsfritagelserne under et, men kun få der specifikt omhandler momsfritagelsen inden for sundhedsområdet. Dog skal afhandlingen ”Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv” (2013) af Karin Schwarz Revsbeck Rasmussen nævnes, da denne giver en klar og grundig gennemgang af emnet.

## 1.2 Målsætning

Målsætningen med nærværende speciale er at undersøge rækkevidden af momsfritagelsen indenfor sundhedsområdet på nærmere angivne områder.

Danmark er medlem af EU og dermed er forpligtet til at implementere direktivbaserede bestemmelser i national lovgivning, herunder på momsområdet. Derfor vil dette speciale tage afsæt i EU-retten, nærmere bestemt momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e), samt den retspraksis som er dannet på baggrund af denne, ved eksempelvis præjudicielle forelæggelser for den Europæiske Unions Domstol(herefter EU-domstolen).

Samtidig vil dette speciale også inddrage den nationale regulering af området, nærmere bestemt Momslovens § 13, stk.1, nr. 1 om fritagelse af moms på sundhedsområdet. Desuden vil relevant dansk retspraksis, herunder bindende svar også blive inddraget.

# 2.0 Metode

I dette speciale anvendes en retsdogmatisk metode, da specialet har til formål at fastlægge, gældende ret i forbindelse med momsfritagelsens rækkevidde indenfor sundhedsområdet.

Før den nærmere struktur for specialet beskrives, redegøres der kort for den retsdogmatisk metode.

Den retsdogmatiske metode har til formål at udlede gældende ret gennem en systematisering, beskrivelse, analyse og fortolkning af retskilderne.[[4]](#footnote-4) Dog flyder disse øvelser ofte sammen, og i nærværende speciale vil der heller ikke være en adskillelse heraf.[[5]](#footnote-5)

Gældende ret er det resultat som den øverste retsanvendende myndighed med stor sandsynlighed vil nå frem til i den specifikke situation. [[6]](#footnote-6)

Den retsdogmatiske metode vil hovedsagelig blive anvendt i afsnit 3 og 4 om henholdsvis dansk ret og EU-retten.

Retskildehierakiet vil blive anvendt i forbindelse med den retsdogmatiske metode. Herudover vil der blive inddraget lovforarbejder og bemærkninger til momsloven som fortolkningsbidrag.

Da EU-retten har forrang og har direkte virkning i dansk ret, må momslovens og fortolkning heraf ikke stride mod EU-retten. Det er derfor nødvendigt at inddrage EU-retten i analysen af ML § 13, stk. 1, nr.1, herunder om den danske bestemmeles fortolkes i overensstemmelse med gældende EU-ret. Præjudicielle afgørelser fra EU-Domstolen og Generaladvokatens udtalelser vil derfor også blive inddraget i analysen.

Det er dog ikke muligt at udføre en komparativ analyse imellem national lovgivning og EU-retten, i traditionel forstand. Dette skyldes, at der ved en sådan analyse er forudsat, at de komparative retssystemer er uafhængige af hinanden.[[7]](#footnote-7) Dette er ikke tilfældet for nærværende problemstilling, da den danske momslov er en ratificering af Momssystemdirektivet i national lovgivning.[[8]](#footnote-8)

Dermed bliver hovedformålet ud fra denne metodiske tilgang, at beskrive, samt systematisk fortolke og analysere det gældende momsretlige anvendelsesområde af momsfritagne aktiviteter indenfor momssystemdirektivet.

## 2.1 Begrebsafklaring

I dette speciale vil betegnelsen moms blive benyttet i stedet for begrebet merværdiafgift. Det skal dog nævnes, at de to begreber er synonyme og valget derfor udelukkende er begrundet i, at moms er den betegnelse som benyttes i daglig tale og brug.

Begreberne hospitalsbehandling og pleje, som er hjemlet i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) vil blive brugt synonymt i store dele af specialet. Hvor disse ikke bruges synonymt, vil dette fremgå af den omgivende tekst.

I dette speciale vil begreberne EU-retten og Fællesskabsretten blive brugt synonymt.

Dette speciale vil som hovedregel ikke oversætte tidligere artiklers placeringer i Momssystemdirektivet, med deres nuværende. Dette skal forstås således, at når der i retspraksis mm. henvises til eksempelvis daværende Article 13A(1)(b) and (c) of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977, så oversættes dette i nærværende afhandling, direkte til Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), uden yderligere fortegnelse.

Begreberne blandede og komplekse transaktioner bruges synonymt gennem denne afhandling.

## 2.2 Disposition

Nærværende speciale er opdelt i 6 dele, del 1 og 2 beskriver baggrund for valget af emne, målsætningen med specialet, samt hvilken metodik der benyttes for at nå denne målsætning.

I del 3 – National ret, vil det danske retskildehierarki blive gennemgået. Derudover vil de danske fortolkningsprincipper blive gennemgået. Afsnittet vil også kort indeholde en sammenligning med momsneutralitetsprincippet i dansk ret.

I del 4 – EU-retten, beskrives det EU-retlige retskildehierarki, herunder deres påvirkning på de nationale retssystemer. De af fælleskabsretten skabte fortolkningsprincipper vil også blive gennemgået. Afsnittet vil også indeholde en overordnet beskrivelse af momsfritagelserne, både som overordnet begreb og specifikt for denne afhandlings emneområde.

På baggrund af den gennemgang foretaget i del 3 og 4, gives der i del 5 først en gennemgang af ordlyden i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e). efterfølgende gennemgås den EU retspraksis som udfylder denne ordlyd. Løbende igennem denne gennemgang, vil der blive lavet henvisninger til dansk praksis.

Dette vil afrundende blive opsamlet i en konklusion – Del 6.

## 2.3 Afgrænsning

Momsfritagelserne i momslovens § 13 og Momssystemdirektivets art. 132 er et omfangsrigt og spændende område, med masser af problemstillinger og udfordringer. Dette gælder ikke mindst for momsfritagelsen på sundhedsområdet. Sidstnævnte er endda af en størrelse hvor det vil være umuligt at behandle alle aspekter heraf, i en afhandling af denne størrelse. For at behandlingen af emnets forskellige aspekter ikke blot skal blive perifer, er det derfor en nødvendighed at afgrænse emnefeltet.

I specialet vil der udelukkende blive fokuseret på de momsretlige implikationer på sundhedsområdet. Dermed vil der ikke blive fokuseret på andre skatter eller afgifter herunder bl.a. energiafgifter og lønsumsafgift.

Der heller ikke være fokus på andre momsretlige systemer end de som er hjemlet i henholdsvis momssystemdirektivet og momsloven. Dermed vil BEK nr 1508 af 16/12/2014 - Bekendtgørelse om momsrefusionsordning for kommuner og regioner, eksempelvis ikke blive behandlet i nærværende speciale.

Som nævnt i metodeafsnittet vil dette speciale heller ikke indeholde en udtømmende gennemgang af retspraksis hverken nationalt eller EU-retligt, da dette i givet fald vil lede til en overfladisk og perifer behandling. Der vil blive taget emner op, som er aktuelle og hvor national ret ikke er konform med fællesskabsretten.

Afhandlingen vil heller ikke inddrage andre problemstillinger i relation til fælleskabsretten, så som de fire friheder som følger af det frie indre marked.

Denne afhandling vil heller ikke behandle de momsfritagelser som ellers er oplistet i momssystemdirektivet, eksempelvis vedrørende eksport, import, indførsel og udførsel.

### 2.3.1 Subjektiv momspligt

Der er i EU-retten, såvel som i den nationale ret et krav om at den subjektive momspligt skal være opfyldt, førend at reglerne om momsfritagelse overhovedet bliver relevante at betragte. I dette speciale vil denne subjektive momspligt som hovedregel ikke blive behandlet. De sager der vil blive fremhævet vil derfor som hovedregel være fokuseret omkring momsfritagelsens materielle anvendelsesområde.

# 3.0 National ret

Før den danske retspraksis for momsfritagelse indenfor sundhedsområdet gennemgås, vil der blive redegjort for de danske retskilder.

## 3.1 Nationale retskilder

I nærværende afsnit, vil de nationale retskilder som har indflydelse på momsretten blive gennemgået, for at give en forståelse af hierarkiet og retskildeværdien af disse retskilder.

Den danske kompetence til at opkræve skatter er hjemlet i Grundlovens § 43, stk. 1, hvoraf det fremgår:

”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”

Til forskel fra den almindelige skatteret, som er opdelt i adskillige love afhængig af skattesubjektet, er den danske momslovgivning samlet i én lov; Momsloven.

Sammen med BEK nr. 808 af 30/06/2015 – bekendtgørelse om merværdiafgift(herefter momsbekendtgørelsen) er Momsloven det danske lovgrundlag for moms.

Retskilderne udgøres desuden af retspraksis fra domstolene, foruden forarbejderne til momsloven og momsbekendtgørelsen.

Derudover kan den administrative praksis fra Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten også have en vis retskildeværdi. Derudover kan SKATs juridiske vejledning sammen med diverse styresignaler, cirkulærer og øvrige vejledninger også benyttes til at fastslå SKATs holdning til en given problemstilling.

Specielt den juridiske vejledning er interessant, da det efterhånden er fastlagt, at denne er bindende for SKAT.[[9]](#footnote-9) Denne problemstilling er da også blevet skrevet ind i den juridiske vejlednings forord, hvor der dog tages visse forbehold med hensyn til at vejledningen skulle stride imod højere retskilder:

”Den juridiske vejledning, giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende praksis og er bindende for told- og skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder; det vil sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.

Desuden vil vejledningen ikke være bindende i det omfang, borgerne/virksomhederne kan støtte ret på indholdet af tidligere års vejledninger. Dette vil kunne forekomme, hvis en skærpet virkning ikke har været offentliggjort på relevant måde i forhold til den hidtidige beskrivelse i en af vejledningerne.”[[10]](#footnote-10)

Disse retskilder skal som nævnt i afsnit 3.1.4 altid ses i lyset af at de danske momsregler er implementering af Momssystemdirektivet. Dermed har ovennævnte retskilder udelukkende retsvirkning hvis disse ikke er modstrid med Fællesskabsretten.

### 3.1.1 Momsneutralitetsprincippet i national ret

Da neutralitetsprincippet er en af grundpillerne i momssystemdirektivet, påvirker dette som følge af direktivimplementeringen også national ret.

Princippet er blandt andet nævnt i den juridiske vejlednings afsnit D.A.5.7.2 Kunstnerisk virksomhed.[[11]](#footnote-11)

Princippet har da også påvirket momsretten allerede fra den første momslovs indførsel jævnfør bemærkningerne til loven fra 1967:

”Under en merværdiafgift opkræves afgift i alle omsætningsled. Dette medfører imidlertid ikke nogen dobbeltbeskatning, fordi den enkelte erhvervsvirksomhed kun svarer afgift af den merværdi, som tilføres en vare i virksomheden. Summen af merværdierne i de enkelte omsætningsled, som en vare passerer på sin vej fra producent til forbruger, udgør varens forbrugerpris, og den samlede afgiftsbelastning for en vare vil derfor svare til afgiften beregnet af varens pris ved salg til forbrugeren.”[[12]](#footnote-12).

Da der opkræves moms i alle led og samtidig indrømmes fradrag for indkøb til den momspligtige del af virksomheden, vil momsbelastning forholdsmæssigt være den samme, uanset hvor og hvordan varen indkøbes[[13]](#footnote-13)

### 3.1.2 Nationale fortolkningsprincipper

Når der fortolkes retskilder i Danmark tager domstolene i langt højere grad afsæt i forarbejderne til de respektive love, hvis der mangler fortolkningsbidrag til ordlyden. Dette er også tilfældet når Momsloven fortolkes.

## 3.2 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1

I dette afsnit vil den nationale fritagelsesbestemmelse på sundhedsområdet blive behandlet.

Momsfritagelsen for sundhedsområdet er hjemlet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og har følgende ordlyd:

”Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

1) Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed”

I lovbemærkningerne til 1994-momsloven er det desuden beskrevet at sætningen ”tandlæge- og anden dentalvirksomhed” også omfatter ydelser leveret af tandteknikere. Derudover er tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser også omfattet. Desuden fremgår det af den juridiske vejledning, at dentallaboratorier, tandlæger og praktiserende tandteknikere er fritaget for at betale moms af leverancer af aftagelige og faste tanderstatninger, som de selv har fremstillet. Dette gælder også deres fremstilling og levering af individuelle apparaturer til ortodontiske, kæbeortopædiske og kæbekirurgiske behandlinger. Desuden fremgår det af forarbejderne at organer, behandlet blod og amme mælk fra mennesker også er omfattet af fritagelsen.

# 4.0 EU-retten

## 4.1 EU-retlige kilder

Da EU-retten, herunder specielt Momssystemdirektivet, som nævnt ovenfor er den ramme hvorunder Danmark kan lovgive på eksempelvis momsområdet, vil der kort blive redegjort for hvordan retskildehierarkiet er opbygget inden for EU-retten.

Den danske momslov bør altså være en fuldkommen ratificering af de fællesskabsretlige direktiver på området.

Når dette er sagt er EU-retten ikke fuldt ud harmoniseret på momsområdet, hvorfor der vil være forskelle de respektive medlemslande imellem. Et eksempel på denne forskel kunne være selve momssatsen, som varierer fra medlemsland til medlemsland, dog inden for nogle af EU fastsatte rammer. Ligeledes kan der være divergerende satser på forskellige transaktioner, nogle lande kan derfor have reducerede satser på områder som de ikke ønsker at belaste. Indenfor det nærværende emne, har Danmark f.eks. selv fastsat, hvad det vil sige at en sundhedsydelse ”udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv”, via objektive krav til den uddannelse som ligger til baggrund for at præstere sundhedsydelsen.[[14]](#footnote-14)

### 4.1.1 Primær retten og sekundærretten

EU-retten kan opdeles i en sekundær og en primær EU-ret. Traktaten om den europæiske union(herefter EU-traktaten), er traktaten som grundlagde EU og udgør sammen med Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde(EUF-traktaten) det primære retsgrundlag for EU.[[15]](#footnote-15) Den primære EU-ret danner dermed rammen for den sekundære ret. I nærværende afhandling drejer det sig om EUF-traktatens artikel 113, som hjemler sekundærret inden for omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter. Den sekundære EU-ret er bl.a. reguleret i EUF-traktatens artikel 288(tidligere 249) og lyder som følger:

”For at udøve Unionens beføjelser vedtager institutionerne forordninger, direktiver, afgørelser, henstillinger og udtalelser.

En forordning er almengyldig. Den er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Et direktiv er med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen.

En afgørelse er bindende i alle enkeltheder. Når den angiver, hvem den er rettet til, er den kun bindende for disse.

Henstillinger og udtalelser er ikke bindende.”

Af EUF-traktatens artikel 249 fremgår det, at en del af den sekundære EU-ret bland andet er direktiverne, som netop er fokus for denne afhandling. Af artiklens stk. 3 fremgår det således at medlemsstaterne ved direktiver er bundet med hensyn til det tilsigtede mål, men at disse har frihed til at implementere disse i national lovgivning, som de finder bedst.

EU-domstolen har gennem retspraksis opstillet nogle krav som skal være opfyldt ved den nationale implementering af direktiver, for at de er korrekt indført i national ret. Betingelserne er som følger:

* Retstillingen skal være klar og utvetydig
* Reglerne skal være bindende
* Reglerne skal håndhæves effektivt, og der skal være effektive sanktioner
* Implementeringen skal ske indenfor den angivne implementeringsfrist.

Da Momssystemdirektivet i meget vid omfang er præcist formulere og dermed mindsker det råderum som der er for implementering, er det også meget lidt selvbestemmelse medlemsstaterne har haft i forbindelse med ratificering i national lovgivning.

I EU-retten har forarbejder og efterarbejder(explanatory memorandum) ikke den store retskildemæssige værdi. Disse anvendes derfor som hovedregel ikke ved fortolkning af eksempelvis direktiver.[[16]](#footnote-16)

En uniform fortolkning af EU-retten er nødvendig for at den fællesskabsretlige harmonisering på området giver mening. Derfor er det også overladt til en myndighed - EU-domstolen, jf. EUF-traktaten artikel 267, at den korrekte fortolkning af eksempelvis Momssystemdirektivet finder sted.[[17]](#footnote-17)

De nationale domstole har to slags præjudicielle forelæggelser for EU-domstolen. Der er sager som skal forelægges EU-domstolen og der er sager som kan forelægges. Her skelnes der imellem om den pågældende domstol er sidste retsinstans eller ej. Hvis dommen dermed ikke kan ankes eller appelleres, er den nationale domstol forpligtet til at forelægge sagen for EU-domstolen til præjudiciel behandling.

Da forelæggelser for EU-domstolen som tidligere nævnt er præjudicielle, betyder det også at det ikke er EU-domstolen der afsiger dommen overfor borgeren. EU-domstolen fortolker EU-retten og videregiver dette til den nationale domstol for afsigelse af den egentlige dom, som dog skal følge den EU-retlige fortolkning.

Når der afsiges domme ved EU-domstolen, kan denne vedtage at en generaladvokat skal følge sagsforløbet. Generaladvokaten kommer med en udtalelse omkring sagen, inden at EU-domstolen træffer sin afgørelse. Hvis denne udtalelse bliver benyttet i afgørelsen bliver generaladvokatens udtalelse ophævet til en retskilde, på lige fod med selve dommen.[[18]](#footnote-18)

Hvis ikke udtalelsen benyttes i selve dommen, vil den have betydelig lavere retskildemæssig værdi.

Dermed bliver de mest relevante retskilder for dette speciale; Momssystemdirektivet og de præjudicielle afgørelser som EU-domstolen har afsagt. Der kan dog også blive inddraget øvrige retskilder.

### 4.1.2 EU-rettens forrang

Det er en nødvendighed for EU-rettens eksistens, at denne har forrang for national lovgivning. Hvis ikke dette var tilfældet ville EU som institution ikke have nogen relevans. Dermed har EU-retten også forrang over dansk ret, herunder eksempelvis Momsloven.[[19]](#footnote-19)

Denne forrang frem for national lovgivning er ikke hjemlet specifikt i EU-traktaten eller EUF-traktaten, da disse ikke forholder sig til problemstillingen.

Problemstillingen vedrørende forrang har EU-domstolen dog behandlet. Den første afgørelse der behandlede dette emne var sag 06/64 Costa mod ENEL. Sagen omhandlede en Italiener som nægtede at betale sin el-regning, da han mente at el-selskaberne, som ville opkræve denne regning var blevet nationaliseret imod EU-reglerne på området. Den italienske domstol mente ikke at der var en retstvist, da loven hvorunder nationaliseringen var hjemlet var yngre end de EU-retlige regler imod nationalisering(lex posterior). Denne holdning delte EF-domstolen dog ikke. Domstolen var af den holdning at EF udgjorde et særligt fællesskab med en harmoniseret lovgivning. En lovgivning der kun kunne sikres ved, at EF – retten havde forrang over den nationale ret. EF-domstolen begrundede bl.a. sin afgørelse med følgende:

”hvis fællesskabsretten som følge af senere national lovgivning havde forskellig gyldighed fra stat til stat, ville det bringe virkeliggørelsen af de i traktatens artikel 5, stk. 2 omhandlede mål i fare og ville indebære en efter artikel 7 forbudt forskelsbehandling;

de forpligtelser, man har påtaget sig i traktaten om oprettelsen af Fællesskabet, ville ikke være ubetingede, men kun eventuelle, hvis de kunne ændres eller ophæves ved senere lovgivning fra signatarstaternes side;”

[…]

denne bestemmelse, som ikke indeholder noget forbehold, ville være uden betydning, hvis en medlemsstat ensidigt kunne ophæve virkningerne heraf ved en lovgivningsakt, som kunne gøres gældende imod fællesskabsreglerne;

[…]

følgelig må artikel 177, uanset enhver national lov, anvendes i tilfælde, hvor der rejser sig et spørgsmål om fortolkning af traktaten;”

### 4.1.3 Umiddelbar anvendelighed

”En forordning er almengyldig. Den er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat”. Dette følger af EUF-traktatens artikel 288, som nævnt tidligere. Dermed har forordninger direkte virkning både over for medlemslandene, men også over for borgerne.

Direktiver derimod skal umiddelbart implementeres i national ret for at få direkte virkning. Fejler eller forhaler medlemslandene denne implementering, betyder det dog ikke at direktivet ikke opnår retsvirkning jf. sag 41/74 ”Van Duyn”. Ifølge Van Duyn er der tre betingelser der skal være opfyldt for at en borger eller en virksomhed kan støtte ret på et direktiv, selvom dette ikke er implementeret eller er ukorrekt implementeret:

* er ubetinget
* tilstrækkelig klar og præcis, og
* medlemsstaten ikke har gennemført direktivet inden for fristen(følger også af Ratti-kendelsen)

Direktiver der ikke er implementeret, eller som er ukorrekt implementeret, som i ovenstående tilfælde, kan dog ikke støttes ret på, til ugunst for borgeren. Dette følger bland andet af sag 152/84 ”Marshall”.

### 4.1.4 EU-konform fortolkning

Det er ikke kun i sager hvor der er konflikt imellem national ret og EU-ret, som vi så det i afsnit 3.1.1, at EU-retten påvirker national ret. Nationale domstole har, ifølge EU-domstolens retspraksis, pligt til, at fortolke national lovgivning EU-konformt. Strider denne EU-konforme fortolkning med den nationale bestemmelse følger det af afsnit 3.1.1, at EU-retten fortrænger den nationale lovgivning, da denne har forrang.

Fra et dansk perspektiv skal denne fortolkning dog ske med baggrund i anerkendte nationale fortolkningsprincipper, hvilket ses tydeligt i U2014.914H, hvor Højesteret valgte ikke at fortolke EU-konformt, da dette ikke var muligt inden for de anerkendte danske fortolkningsprincipper.[[20]](#footnote-20)

EU-konform fortolkning kan derfor også lede til at borgere, der har støttet ret på et i national lovgivning implementeret direktiv, vil få en afgørelse til dennes ugunst.[[21]](#footnote-21)

### 4.1.5 Momsudvalget

Momsudvalget som er hjemlet i momssystemdirektivets artikel 398 har til formål at udbrede en mere harmoniseret forståelse af den fællesskabsretlige momsret. Da Momsudvalget ikke har nogen lovgivende magt, er de vejledninger m.m. som udsendes herfra ikke bindende for hverken borgerne eller medlemslandene og har derfor heller ikke den store retskildemæssige værdi.[[22]](#footnote-22)

### 4.1.6 Neutralitetsprincippet

Et centralt begreb i EU-retten, som er gennemgående i Momssystemdirektivet er neutralitetsprincippet. Neutralitetsprincippet er indført for at momsen i sig selv ikke skal blive et konkurrenceforvridende parameter for de involverede parter herunder specifikt i sidste kæde hvor salget sker til forbrugeren.

Princippet sikrer, at momsen er en ensartet afgift, som pålægges alle led ved salg af varer og tjenesteydelser i EU.

Neutralitetsprincippet sikrer dermed at medlemslandene alene opnår den indtægt, som forbrugerne betaler for den givne vare/ydelse.

Neutralitetsprincippet er beskrevet i præamblen til Momssystemdirektivet og bl.a. gengivet i sag C-653/11 ”Newey” som omtaler princippet som følger:

 ”Det følger af fjerde betragtning til sjette direktiv, at der bør tages hensyn til den målsætning, som går ud på ophævelse af afgifter ved indførsel og afgiftsgodtgørelser ved udførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne, og *det bør sikres, at det fælles system for omsætningsafgifter er neutralt* med hensyn til godernes og tjenesteydelsernes oprindelse, for at der med tiden kan skabes et fælles marked med en sund konkurrence og med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked.”[[23]](#footnote-23)

Samt sag C-436/10 ”BLM” som omtaler princippet som følger:

”begrebet afgiftspligtig person skal præciseres, idet der, med henblik på at *sikre, at afgiften bliver mere neutral*, gives medlemsstaterne mulighed for heri at indbefatte visse lejlighedsvise transaktioner”[[24]](#footnote-24)

### 4.1.7 Fortolkningsprincipper i EU-retten

EU-domstolen har ved fortolkning af EU-retskilderne nogle særlige fortolkningsprincipper, som benyttes ved vurderingen af de tvister der bliver fremlagt for domstolen. Disse principper er ikke baseret direkte på primær eller sekundær retten. Principperne er udviklet af EU-domstolen igennem retspraksis, men hviler på de principper og normer som EU-retten bygger på.

Principperne er bl.a. nævnt i sag T-99/04, hvor principperne er omtalt:

”…finder Retten det nødvendigt at foretage en ordlydsfortolkning, en kontekstuel og en teleologisk fortolkning af artikel”

Mere uddybende er principperne dog gennemgået i sag 283/81, sag T-251/00 mfl , hvorved disse oplistes:

* ordlydsfortolkning
* kontekstuel fortolkning
* formålsfortolkning/teleologisk fortolkning
* hensyn til fællesskabsrettens udviklingstrin.

Følgende er bl.a. udtalt af domstolen i sag 283/81, præmis 20:

”Endelig skal de enkelte EF-regler vurderes i deres rette sammenhæng og fortolkes i lyset af EF-rettens bestemmelser som helhed, den bagved liggende målsætning og EF-rettens udviklingstrin på tidspunktet for de pågældende bestemmelsers anvendelse.”

Disse punkter vil herefter blive gennemgået selvstændigt i nedenstående. Fortolkningsprincipperne skal ikke ses som selvstændige begreber. Eksempelvis vil det være forkert at fastslå klarheden af en retskilde ud fra en ordlydsfortolkning, hvis dette strider imod formålsfortolkningen.

#### 4.1.7.1 Ordlydsfortolkning

I en fortolkningssituation vil udgangspunktet for EU-domstolen være en ordlydsfortolkning, ved at referere til det som nøjagtigt er affattet i den givne retskilde.[[25]](#footnote-25)

Da der i EU-retten oftest er et krav om at traktater, direktiver, domme mm. oversættes til alle de relevante sprog der er inden for fællesskabet, kan det være svært at vurdere hvilken sproglig version der er den relevante. Derfor er udgangspunktet også at alle versioner af disse retskilder skal benyttes ved en fortolkning, dette følger af sag 283/81, præmis 18, som behandler emnet på følgende måde:

”Der skal først og fremmest tages hensyn til den omstændighed, at de EF-retlige bestemmelser er affattet på flere forskellige sprog, og at alle sproglige versioner er autentiske. Fortolkningen af en EF-retlig bestemmelse kan derfor først ske efter en sammenligning af de sproglige versioner.”

Samme argument går igen i sag C-122/87 ”Kommissionen mod Italien”, præmis 9, som omhandler en, for dette speciale, relevant artikel 132, stk. 1, litra c(i dommen; artikel 13, A, stk.1, litra c):

”Hertil og uden at det overhovedet findes nødvendigt at undersøge, om ordene »lægegerning og dertil knyttede erhverv« kan tage sigte på dyrlæger, bemærkes, *at alle sproglige versioner af artikel 13* med undtagelse af den italienske og den engelske udtrykkeligt begrænser fritagelsen af behandling til de tilfælde, hvor der er tale om behandling »af personer«, og at det utvetydigt følger af denne begrænsning, at behandling af dyr ikke falder ind under artikel 13, afsnit A, stk. 1, litra c)'s anvendelsesområde.”[[26]](#footnote-26)

Dog skal der tages hensyn til at der i EU-retten eksisterer et særligt sprogbrug, som ikke nødvendigvis er afspejlet i de forskellige sproglige versioner af de respektive retskilder. Dette følger af sag 283/81, præmis 19:

”Det bemærkes dernæst, at der i EF-retten — selv om de sproglige versioner er nøje overensstemmende — anvendes en særlig sprogbrug. Det skal i øvrigt understreges, at indholdet af de retlige begreber ikke nødvendigvis er det samme i EF-retten som i de forskellige nationale retsordener.”

Dermed vil det særlige sprogbrug i retten have forrang frem for nationale fortolkninger af dette.

Som det også fremgår af afsnit 3.2 er fritagelserne selvstændige EU-retlige begreber, for hvem der er en pligt til at fortolke ens på tværs af nationale versioner. Dette følger bl.a. af sag C-269/00 ”Seeling” i præmis 46(gengivet i afsnit 3.2).

Hvis ikke sammenligning af de forskellige sproglige versioner af retskilderne giver et resultat, kan der fokuseres på den retning som de fleste sprogversioner indeholder. Det er dog et krav at denne retning ikke strider mod det særlige sprogbrug som er behandlet tidligere i nærværende afsnit. Retningen må heller ikke stride mod det resultat som fremkommer ved formålsfortolkningen som gennemgås i afsnit 3.1.7.3. Disse ovenstående principper er et følge af sag C-122/87 ”Kommissionen mod Italien” og C-348/98 ” Mendes Ferreira and Delgado Correia Ferreira”.[[27]](#footnote-27)

Giver en ordlydsfortolkning ikke klarhed over en retskilde, vil det være nødvendigt også at inddrage andre former for fortolkning, denne systematik er bl.a. fremhævet af Peter Vesterdorf:

”Udgangspunktet for EUD vil være en sproglig/ordlydsfortolkning, og, såfremt denne ikke er nok til at give et klart og tilstrækkeligt svar, kan Domstolen f.eks. anvende formålsfortolkning, kontekstuel (sammenhængs-) fortolkning, systematisk, historisk fortolkning eller en kombination deraf.”[[28]](#footnote-28)

#### 4.1.7.2 Kontekstuel fortolkning

Ifølge den kontekstuelle fortolkning kan en retsakt ikke vurderes alene ud fra dennes ordlyd. Retsakten skal ses som en del af et større system som er EU-retten. Dermed kan Momssystemdirektivet ikke fortolkes alene, men skal ses i sammenhæng med primærretten, de øvrige retskilder på momsområdet osv. Samme systematik gør sig gældende for de enkelte bestemmelser i Momssystemdirektivet, disse kan heller ikke stå alene i deres udsagn, men skal ses som et brudstykke af det det fællesskabsretlige momssystem, dette følger bl.a. af sag 283/81, præmis 20, som er gengivet i afsnit 3.1.7.

Systematikken er også gengivet i sag C-122/87 ”Kommissionen mod Italien”, præmis 10, hvor fortolkning af en bestemmelse i Momssystemdirektivet ville gøre en anden bestemmelse i samme direktiv overflødigt:

”Denne fortolkning trænger sig så meget desto mere på, som sjette direktiv i artikel 28, stk. 3, litra b), giver de medlemsstater, der ved direktivets ikrafttræden fritog dyrlægers tjenesteydelser for moms — hvilket ikke var tilfældet for Den Italienske Republiks vedkommende — mulighed for at opretholde denne afgiftsfritagelse i en overgangsperiode. *Denne overgangsbestemmelse ville være formålsløs, hvis artikel 13 blev fortolket således, at den definitivt fritager disse ydelser for moms*.”[[29]](#footnote-29)

I denne præmis ses det med al tydelighed at det ikke kan have været lovgivers hensigt at en bestemmelse i Momssystemdirektivet skulle fortolkes på en sådan måde at det overflødiggør en anden bestemmelse.[[30]](#footnote-30)

#### 4.1.7.3 Formålsfortolkning

Ved formålsfortolkning fokuseres der, som navnet også afslører, på formålet bag den pågældende retsakt og måske endda bag hele direktivet mv. Derfor er denne fortolkningsmetode også en meget udbredt metode når EU-domstolen afsiger dom. Der kan i denne forbindelse fokuseres på nogle af de fortolkningsbidrag som der måtte være til en given retskilde, hvad enten dette kunne være en præambel, et explanatory memorandum eller andet som kunne yderligere belyse formålet med retskilden.

Dermed er det nødvendigt at kende baggrunden for den givne retskilde, hvad har lovgivers hensigt været med denne, uanset om dette er på traktatniveau, direktivniveau, eller om der er fokus på en særlig bestemmelse.[[31]](#footnote-31)

#### 4.1.7.4 Hensynet til fællesskabsrettens udviklingstrin

Når der tages hensyn til fællesskabsrettens udviklingstrin, tages der hensyn til at det er umuligt at detailregulere. Med andre ord tages der hensyn til den samtid og den udvikling som retsakten er konciperet i. Her er sundhedsfritagelsen i Momssystemdirektivet et glimrende eksempel. En af teorierne omkring fritagelsernes tilblivelse er, som det også beskrives i afsnit 3.2.1, at disse allerede var implementeret i national lovgivning. Dermed er fritagelserne efterhånden forældede i deres udformning, indenfor et felt som ændrer sig så hurtigt som sundhedsområdet. Derfor kan det være nødvendigt at tænke disse overvejelser ind i en nutidig kontekst, som er meget forskellig end den fritagelserne blev konciperet under.[[32]](#footnote-32)

## 4.2 Momsfritagelserne

Der vil i dette afsnit blive redegjort for Momssystemdirektivets fritagelser af almen interesse. Fritagelserne i Momssystemdirektivet er placeret i afsnit IX. Afsnittet indbefatter artikel 131 til artikel 166.

Fritagelserne af almen interesse er lokaliseret i afsnit IXs kapitel 2 ” Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse” og består af artiklerne 132-134. Fritagelserne i dette afsnit er udvalgt, da disse, som overskriften også antyder, har almen interesse. Det betyder at disse aktiviteter har en sådan karakter at EU ikke ønsker at disse aktiviteter skal bære den ekstra udgift som udgør momsen, og at momsen dermed gør at borgerne ikke vælger disse, som det f.eks. er tilfældet med sundhedsfritagelsen.

Fritagelserne er en undtagelse til det generelle og altoverskyggende princip i momsretten, at alle transaktioner der opfylder den objektive momspligt og som er foretaget af personer der opfylder de subjektive betingelser herfor skal pålægges moms. Fritagelserne er desuden et brud med neutralitetsprincippet, som er behandlet i afsnit 3.1.6 og 4.1.1, for henholdsvis EU-retten og national lovgivning.

At fritagelserne afviger fra de normer og principper som Momssystemdirektivet er bygget på gør, at disse skal fortolkes strengt eller indskrænkende. Dette ses bl.a. i sag C-287/00 ”Kommissionen mod Tyskland” hvor EU-domstolen udtalte følgende om fritagelserne i præmis 43:

”Hertil bemærkes, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, *skal fortolkes snævert*, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person”[[33]](#footnote-33)

Da fritagelserne er selvstændige EU-retlige begreber, er der da også pligt til at fortolke disse uniformt på tværs af medlemslandene, medmindre der specifikt er lovhjemmel for andet i Momssystemdirektivet. Dette følger bl.a. af sag C-269/00 ”Seeling” i præmis 46:

”Ifølge fast retspraksis er fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), desuden selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat.”

I sag C-269/00 ”Seeling” slår EU-domstolen også fast at da fritagelserne netop skal fortolkes indskrænkende, kan disse heller ikke anvendes analogt til at fritage andre aktiviteter, dette følger af præmis 45:

”Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), kan derfor, i modsætning til hvad den tyske regering har gjort gældende, ikke anvendes analogt.”

EU kan dog, som nævnt i afsnit 3.1, lade det være op til de enkelte medlemsstater at definere visse udtryk, i forbindelse med fritagelse. I disse tilfælde skal de respektive medlemsstater definere de omhandlede begreber i national ret.

I tilfældet hvor medlemsstaterne definerer udtrykkene om fritagelserne, følger det af retspraksis at de skal følge:

* De formål, der forfølges med momssystemdirektivet eller
* De almindelige principper, som ligger til grund, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet.

Dette følger bl.a. af sag C-363/05 ” JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies”, som omtaler emnet på følgende måde i præmis 22:

”Det følger endvidere af retspraksis på momsområdet, at medlemsstaterne ved definitionen af udtrykkene vedrørende en fritagelse ikke må tilsidesætte de formål, der forfølges med sjette direktiv, eller de almindelige principper, som ligger til grund herfor, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet”

### 4.2.1 Formålet med fritagelserne i artikel 132

Som tidligere nævn i dette speciale, bl.a. i afsnit 3.2, er fritagelserne i artikel 132 fritaget af hensyn til at disse har en almen interesse for samfundet. Af sag 107/84, Præmis 17, fremgår det at der i EU-retten ikke er opstillet kriterier for hvorfor netop de aktiviteter der er opremset i daværende artikel 13 er valgt som værende af almen interesse:

”Hvad angår formålet med de i artikel 13 hjemlede afgiftsfritagelser, skal det fastslås, at denne artikel på ingen måde nævner alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne iblandt disse, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde. Betragtningerne til direktivet anfører alene herved, at »der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«, men de giver ingen begrundelse for de valg, der er truffet blandt de forskellige former for virksomhed af almen interesse. Kommissionen har anført, at alene Forbundsrepublikken Tyskland fritager tjenesteydelser, der præsteres af transportvirksomheder for postvæsenet.”

Sagen viser dermed også at alle aktiviteter af almen interesse ikke er fritaget, men at det derimod er en nødvendighed for at komme i betragtning til at blive omfattet af artikel 132

En af årsagerne til valget af fritagne aktiviteter er dog at finde i explanatory memorandum til 6. momsdirektiv, nemlig at disse fritagelser allerede eksisterede i de på den tid uharmoniserede momslovgivninger i de respektive medlemslande. En af forklaringerne kan derfor være at netop disse fritagelser er blevet valgt af hensyn til den eksisterende retsstilling i medlemslandene.[[34]](#footnote-34)

Fælles for fritagelserne er dog at de forsøger at forbedre det samfund vi lever i, være det sig politisk, socialt eller samfundsmæssigt. Det må derfor være en endegyldig sandhed at et sundt, veluddannet og socialt velfunderet samfund er at foretrække og at det derfor ikke skal være en belastning i form af momsen der gør at borgerne vælger disse dyder fra.

### 4.2.2 Fritagelse som momsretligt begreb

For at forstå fritagelserne vedrørende almen interesse i Momssystemdirektivet, vil der kort blive redegjort for begrebet og for indplaceringen i de øvrige fritagelser. Aktiviteterne omfattet af artiklerne 132-134, er fritaget for moms i netop det omsætningsled som beskrives i de respektive artikler. Dermed er de dog ikke fritaget for at blive belastet af moms, da der ikke er fradrag for momsen i det tidligere omsætningsled. Dette skal ses i forhold til fritagelser som har en nul-sats, hvorved der er fuldt fradrag for momsen i tidligere omsætningsled, samtidig med at den udgående aktivitet heller ikke belastes med moms – dermed en fuldkommen momsfritagelse.[[35]](#footnote-35)

Disse nul-sats fritagelser er typisk benyttet i forhold til eksport af varer, for på denne måde at fjerne fordelene ved at bosætte sig i lande med lavere momssatser. I dansk ret er der også andre eksempler på denne nul-sats i momslovens § 34, stk. 1, dette drejer sig bl.a. om levering af aviser, salg, ombygning og reparation af skibe mfl.

Det er næsten utænkeligt at have en situation hvor der udbydes en momsfritagen aktivitet, som dem der er opremset i momsdirektivets artikel 132, uden at der inden denne aktivitet har været et indkøb der har været belagt med moms. Dermed er der en skjult momsbelastning i disse eller momsfritagne aktiviteter.

Dermed må hensigten med artikel 132 altså ikke være at holde disse aktiviteter helt fri for momsbelastning, da de i så fald skulle have været med en nul-sats i stedet.

Denne belastning vil ikke have den store betydning for veletablerede virksomheder som har et rimeligt forhold imellem indtægter og udgifter, hvis det i dette tilfælde overhovedet vil være en belastning. For virksomheder der er i opstartsfasen, hvor udgifterne ofte overstiger indtægterne i en længere periode, vil denne indbyggede momsbelastning dog være en betydelig belastning.[[36]](#footnote-36)

## 4.3 Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e)

Fritagelsen for sundhedsområdet er hjemlet i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) og lyder som følger:

.

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

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

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

d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker

e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser."

# 5.0 Det materielle anvendelsesområde for sundhedsfritagelse i EU-retligt og nationalt perspektiv

## 5**.1 Indledende bemærkninger**

I det følgende afsnit vil retspraksis som vedrører Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) blive gennemgået, med henvisning til dansk ret, hvor dette er relevant.

Det vil dog ikke være en udtømmende liste over retspraksis, da dette ville være for omfangsrigt til denne afhandling.

Afsnittet har til formål at belyse rækkevidden af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) samt den danske implementering heraf. Gennemgangen af den danske retspraksis vil fokusere på de tilfælde hvor denne ikke synes at harmonere med de rammer som EU-retten sætter herfor.

## 5.2 Beskrivelse af ordlyd

Før retspraksis belyses beskrives opbygningen af momssystemdirektivets artikel 132 kort, for herefter at analysere ordlyden heri.

I Momssystemdirektivet er sundhedsfritagelserne opdelt i artikel 132, stk. 1, litra b)-e), hvor artikel 132, stk. 1, litra b) og c) omhandler den generelle fritagelse for sundhedstransaktioner, imens litra d) og e) handler om ydelser der relaterer sig til den generelle fritagelse. Litra d) og e) har desuden en mere teknisk karakter, da der oplistes konkrete ydelser og varer som er fritaget, som eksempelvis blod, organer og mælk fra mennesker.

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) omhandler som nævnt en generel fritagelse for sundhedstransaktioner. Denne generelle fritagelse må i sin åbne formulering både inkludere varer og ydelser, hvorfor de specifikke varer og ydelser i litra d) og e) i teorien også kunne være omfattet heraf. Hvorfor lovgiver har set det nødvendigt netop at fritage de i litra d) og e) nævnte situationer for moms særskilt, synes ikke klart.

De aktiviteter der er fritaget som følge af ordlyden i artikel 132, stk. 1, litra b) er ” hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil”. Ordlyden i litra c) fritager ” behandling af personer”. Hermed er ”transaktioner i nær tilknytning hertil” udelukkende benyttet i forhold til transaktionerne i litra b).

Det kan derfor være svært at vurdere hvorvidt det materielle anvendelsesområde af litra b) og c) er det samme, eller om disse skal behandles forskelligt.

Af sag C-141/00 ”Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH”, fremgår det af dennes præmis 36, at: ” … sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), hvis anvendelsesområder er adskilte, har til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand. Denne bestemmelses litra b) fritager alle ydelser, der udføres inden for hospitalerne, mens litra c) fritager lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted.”

Dermed betoner EU-domstolen, at selvom det materielle anvendelsesområde for sundhedsfritagelser i det nuværende momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, er delt op litra b) og c), så dækker disse som enhed rammen for hvilke sundhedsydelser der fritaget som følge af selvsamme direktiv.[[37]](#footnote-37)

Desuden synes EU-domstolen også at markere, at adskillelsen af disse områder primært har været for at adresserer af hvem og hvor disse fritagne transaktioner kan udføres. Dermed synes EU-domstolen også at have nedtonet forskellen i det materielle anvendelsesområde som synes at fremstå ved en streng ordlydsfortolkning.[[38]](#footnote-38)

Implementeringen af den fællesskabsretlige sundhedsfritagelse i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, følger ikke opbygningen i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1. Lovgiver har i Danmark valgt at implementere artikel 132, stk. 1, litra b)-e), i én passus. Ordlyden afviger også betydeligt fra den af Fælleskabsretten, da den danske lovgiver har valgt at fjerne ”transaktioner i nær tilknytning hertil” samt tilføjet specifikke fagområder ”herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje”. Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) og til dels e), fremgår ikke af ordlyden i den egentlige lovtekst i Momsloven, men er udelukkende nævnt i forarbejderne jf. afsnit 4.2. Den danske lovtekst i momsloven er dermed, ud fra en streng ordlydsfortolkning bredere formuleret end sin fællesskabsretlige modpart. Denne problemstilling er af samme årsag også blevet behandlet i litteraturen.[[39]](#footnote-39)

## 5.3 Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c)

I det følgende afsnit vil den retspraksis som udfylder ordlyden i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) blive gennemgået, for på denne måde at afdække hvad rækkevidden af disse bestemmelser er.

Det materielle anvendelsesområde for artikel 132, stk. 1, er som nævnt tidligere ”hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil” for litra b) og ” behandling af personer” i litra c).

Udover denne lovtekst, nævner Momssystemdirektivet dog intet om, hvordan essentielle begreber som ”hospitalsbehandling”, ”pleje”, ”behandling” eller i ”transaktioner i nær tilknytning hertil”, skal fortolkes eller udfyldes. Begreberne er heller ikke redegjort for i anden EU-lovgivning. Ej heller i forarbejderne til Momssystemdirektivet er der fortolkningsbidrag til ovenstående begreber. Disse ville fortolkningsbidrag ville dog også, som følge af at være skrevet ind i forarbejderne, have en beskeden retskildemæssig værdi, som nævnt i afsnit 3.1.1.

Dermed har det været op til EU-domstolen at danne den retspraksis der udfylder ovenstående begreber igennem præjudicielle forelæggelser.

Begrebet hospitalsbehandling synes dog ikke at have givet anledning til de store fortolkningsmæssige problemer som de øvrige begreber og har således heller ikke resulteret i det samme antal fortolkningsspørgsmål ved EU-domstolen som de øvrige begreber.[[40]](#footnote-40)

At skelne begreberne ”hospitalsbehandling”, ”pleje” og ”behandling” fra hinanden, synes dog svært, selv med indsigt i den retspraksis der ligger fra EU-domstolen på området. Eksempelvis fremgår det af præmis 38 i sag C-262/08, ”Copygene”: ”… fremgår det af selve bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse med hospitalsbehandlingen eller den eventuelle pleje af modtagerne af disse ydelser…”, at EU-domstolen benytter begreberne ”hospitalsbehandling” og ”pleje” synonymt eller indbyrdes udskiftelige.

Derfor kan det lave antal af præjudicielle forelæggelser vedrørende begrebet ”hospitalsbehandling” godt skyldes, at denne rent faktisk er blevet behandlet, men under begrebet ”pleje”.

Da ”hospitalsbehandling” og ”pleje” ifølge ovenstående bliver benyttet synonymt af EU-domstolen, vil dette også være tilfældet for nærværende afhandling.

Ligeledes synes EU-domstolen, jf. afsnit 5.2, udelukkende at skelne imellem begrebet ”behandling” i litra c) og ”pleje” i litra b), ud fra hvor og af hvem denne transaktion bliver udført.

Dette støttes blandt andet af sag C-86/09 ”Future Health Technologies”, hvor der fremgår følgende af præmis 37: ”  I konsekvens heraf omfatter begrebet »pleje« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og begrebet »behandling af personer« i stk. 1, litra c), som Domstolen allerede har fastslået, begge ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier”.

Ligeledes til støtte for dette argument sag C-45/01”Dornier”, herunder specifikt præmis 50-51 hvor følgende uddrag er fra: Derimod skal ordet »pleje« i bestemmelsen fortolkes således, at det dækker den i litra c) omhandlede behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegerningen knyttede ydelser, såsom psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer.”

Sondringen imellem begreberne ”behandling” i litra c) og ”pleje” i litra b) bliver derfor irrelevant i forhold til foreliggende analyse af det materielle anvendelsesområde, da dette netop ikke påvirkes af hvor og hvem der udfører transaktion.

### 5.3.1 Terapeutisk formål

I dette afsnit, vil den del af retspraksis blive gennemgået, som beskriver rækkevidden af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), ud fra et terapeutisk perspektiv. Dette terapeutiske perspektiv er grundstenen for, at EU-domstolen fritager sundhedstransaktioner. Kravet om det terapeutiske formål fremgår bl.a. af sag C-384/98 ”D mod W”, præmis 19, hvor EU-domstolen udtaler følgende: ”Ydelser uden et sådant terapeutisk formål må derfor i betragtning af princippet om, at enhver bestemmelse, der har til formål at indføre en fritagelse for omsætningsafgift, skal fortolkes indskrænkende, udelukkes fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), hvorfor de er momspligtige.”

Dette terapeutiske formål uddyber EU domstolen til at omfatte lægelige indgreb som har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder. Dette fremgår bl.a. af sag C-141/00, ”Ambulanter Pflegedienst Kügler”, præmis 40, hvor EU-domstolen udtaler følgende: ”Det følger heraf, at alene behandling af personer, der foregår uden for et hospital som led i udøvelse af lægegerning eller dertil knyttede erhverv med henblik på at forebygge, diagnosticere eller behandle, kan være omfattet af en fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c”

Til støtte for dette punkt er der også sag C-384/98 ” D mod W”, præmis 18, ”Det må følgelig nødvendigvis fastslås, at dette begreb "behandling af personer" ikke kan fortolkes således, at det også omfatter lægelige indgreb med et andet formål end det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder”

På trods af dette fortolkningsbidrag til Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), ud fra det terapeutiske perspektiv, er der stadig flere afgrænsningsmæssige problemstillinger i forhold til momsfritagelserne.

EU-domstolen afviser også., at der for at opnå momsfritagelse skal foreligge et fortrolighedsforhold imellem borgeren og den der udfører sundhedsydelsen, dette følger bl.a. sag C-156/09 ” Verigen Transplantation Service International”, præmis 35; ”… At der er et særligt fortrolighedsforhold mellem lægen og patienten kan heller ikke være et kriterium for anvendelse af fritagelsen.”

EU-domstolen skelner også imellem lægeerklæringer, som baserer sig på faktiske undersøgelser af patienter og de tilfælde hvor lægen alene benytter sig af noter og journaler udarbejdet af andre sundhedsprofessionelle. I tilfælde, hvor patienten rent faktisk ikke undersøges af den der udfører sundhedsydelsen, vil dette være en stærk indikation for at ydelsen ikke er momsfritaget som følge af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c).

I sag C-45/01”Dornier”, måtte EU-domstolen tage stilling til om uddannede psykologer, som ikke var autoriserede læger, kunne udføre momsfritagne sundhedsydelser. Modsat har EU-domstolen også måtte tage stilling til om alle ydelser udført i forbindelse med lægehverv er momsfritagne, hjemlet i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c).

I sag C-91/12 ”PFC Clinic AB” skulle EU-domstolen tage stilling til, hvorvidt de ydelser som en plastikkirurg udfører i sit virke er momsfritagne jf. artikel 132, stk. 1, litra b) og c). Hvis de kosmetiske behandlinger som plastikkirurger udfører, har til formål at ”behandle” eller ”pleje” personer, som kan siges at have brug for indgrebene, som følge af eksempelvis sundhedsmæssige anomalier. Hvis indgrebet derimod alene er udført af kosmetiske hensyn, kan det ikke være omfattet af momsfritagelsen.

I sag C-384/98 ” D mod W”, skulle domstolen tage stilling til om lægelige ydelser der ikke har til formål at behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder eller anomalier, men som eksempelvis består i at fastslå det genetiske fadderskab til igennem biologiske analyser, kunne momsfritages. EU-domstolen svarer hertil, at der, på trods af at ydelsen udføres af en læge, ikke er den fornødne sammenhæng imellem ydelserne og det terapeutiske krav, som følger af artikel 132, stk. 1, litra b) og c). Dette følger bl.a. dommens præmis 22; ” … lægelige ydelser, der ikke består i behandling af personer, i at diagnosticere og behandle en sygdom eller nogen anden sundhedsmæssig anomali, men i ved hjælp af biologiske analyser at fastslå individers genetiske beslægtethed, ikke er omfatte af denne bestemmelses anvendelsesområde. Den omstændighed, at den læge, der handler som sagkyndig, er blevet udmeldt af en ret, er herved uden betydning.”

Ved vurdering af om en lægeerklæringer momsfritaget eller ej, fokuserer EU-domstolen, jf sag C-307/01 ” d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services”, på om der er tale om en erklæring der har det formål at en 3. instans skal kunne træffe en retlig beslutning om eksempelvis rejseegnethed, pensionsegnethed etc., hvor erklæringen dermed ikke påvirker borgerens helbred. Dette skal stilles overfor erklæringer som eksempelvis en læge udsteder for at beskytte borgerens helbred, det være sig fordi vedkommende ikke kan arbejde under specifikke forhold, eller skal have bestemte hjælpemidler for at arbejdet ikke belaster dennes helbred. Førstnævnte erklæring har ikke det nødvendige terapeutiske sigte, for at kunne momsfritages, da dennes hovedformål er at den skal bruges som retligt beslutningsgrundlag. Den anden erklæring derimod har dette terapeutiske sigte, da den udarbejdes for at beskytte borgerens sundhed fra eksempelvis uhensigtsmæssige arbejdsforhold. Dette følger af denne sags præmis 64 og 65: ”Når det drejer sig om attester vedrørende egnethed, der kræves fremlagt af tredjemand som forudgående betingelse for den pågældendes udøvelse af et særligt erhverv eller udøvelse af en vis virksomhed, der kræver gode fysiske forudsætninger, er hovedformålet med den af lægen udførte ydelse at give tredjemand det nødvendige beslutningsgrundlag. Disse lægelige ydelser har ikke hovedsageligt et sundhedsbeskyttelsesformål for personer…Når udstedelsen af en attest vedrørende fysisk egnethed har til formål at påpege over for tredjemand, at en persons sundhedstilstand indebærer begrænsninger med hensyn til en bestemt virksomhed eller kræver, at disse udføres under særlige omstændigheder, kan hovedformålet med denne ydelse anses for at være beskyttelse af den berørtes sundhed.”

At sundhedsydelsen er blevet foranlediget af andre end den borger som er centrum for eksempelvis lægerklæringen er i sig selv ikke udslagsgivende for, om denne sundhedsydelse er momsfritaget. Dette udtaler EU-domstolen i sag C-307/01 ” d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services”, præmis 67, hvor EU-domstolen udtaler ” At disse lægeundersøgelser finder sted efter anmodning fra tredjemand, og at de ligeledes kan tjene arbejdsgivernes eller forsikringsselskabernes egne interesser, hindrer ikke, at de har sundhedsbeskyttelse som hovedformål.”

EU-domstolen har i sag C- 262/08 ”Copygene”, præmis 45 udtalt følgende: ” Desuden indeholder fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke det, den forelæggende ret kvalificerer som et »tidsmæssigt krav«. Hverken formålet med denne fritagelse eller opbygningen af sjette direktiv påbyder, at denne bestemmelse skal fortolkes, som om der bestod et sådant krav. Den ved dette spørgsmål fremhævede mulighed for, at der kan foreligge en væsentlig tidsmæssig forskydning mellem indsamlingen af de pågældende stamceller fra navlesnorsblod og deres eventuelle anvendelse med henblik på en hospitalsbehandling eller pleje, er således ikke i sig selv til hinder for, at aktiviteter som de i hovedsagen omhandlede kan henhøre under fritagelsen i sidstnævnte bestemmelse, og dette så meget desto mere som det – således som den forelæggende ret har understreget i anden del af det første spørgsmål – er umuligt at indsamle blodet indeholdende stamcellerne fra navlesnoren på et andet tidspunkt end ved fødslen.”. Med denne passus gør EU-domstolen klart, at der ved fortolkningen af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), ikke kan udledes et tidsmæssigt krav, ved vurdering af om en ydelse opfylder det terapeutiske krav. Det ville formentlig også være i strid med formålet med Momssystemdirektivets formål, hvis en sundhedsydelse skulle nægtes momsfritagelse, alene pga. en tidsmæssig forskydning. Den tidsmæssige forskydning i nærværende sag, var en følge af sagens natur, nemlig at det eneste tidspunkt hvor indsamling af navlestrengsblod er muligt, er ved fødslen og at disse først skal bruges igen, når en sygdom indtræffer, som fordrer brugen.

En anden afgrænsningsproblematik, som EU-domstolen har måtte tage stilling til, er om det terapeutiske formål i ”behandling af personer”, kun omfatter mennesker. Således er det ikke konsekvent i alle sproglige versioner af momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c) indeholder begrebet ”personer” – herunder eksempelvis den engelske som udelukkende benytter begrebet ”medical care”. I sag C- 122/87 ”Kommissionen mod Italien”, hvor det ønskedes afgrænset hvorvidt dyrlægers sundhedsydelser overfor dyr også kunne fritages med hjemmel i momssystemdirektivets artikel 132, litra c). I Generaladvokatens forslag til afgørelse, udtalte generaladvokat Jose Luís da Cruz Vilaça, på baggrund af en komparativ analyse af de forskellige sprogversioner. Generaladvokaten var af den holdning at de sprogmæssige forskelle ikke ændrer ved det formål og den kontekst hvori artikel 132, litra c) er skrevet[[41]](#footnote-41). Desuden er der flere fortolkningsmæssige indikatorer, som eksempelvis at artikel 132, litra d) omtaler ” levering af organer, blod og mælk fra mennesker”. EU-domstolen fulgte generaladvokatens forslag til afgørelse og momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) er derfor kun gældende for behandling og pleje af mennesker.

I de tilfælde hvor udøvelsen af en sundhedsydelse kan siges at have flere formål, må det da, som det gælder generelt i momsloven, fokuseres på, hvad hovedformålet med ydelsen er. Er en lægerklæring blevet udfærdiget f.eks. for at en myndighed kan træffe en beslutning, skal der vurderes om dette alene er for at denne myndighed kan træffe en beslutning, eller om denne lægeerklæring også har et terapeutisk sigte og i givet fald, hvad der vejer tungest.

#### 5.3.1.1 Terapeutisk formål – nationalt perspektiv

Tidligere i afsnit 5.2, blev ordlyden, hvormed Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e), er implementeret i dansk lovgivning med Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Denne implementeringsmetode synes, som nævnt tidligere, at åbne op for en bredere fortolkning af fritagelsesmulighederne, end det er tilsigtet fra EU-lovgivers side af.

Da der er begrænset dansk domstolspraksis, på området vedrørende fortolkningen af Momslovens § 13, stk.1, nr. 1, særligt med henblik på EU-konform fortolkning, vil fokus rettes mod administrativ praksis, for at redegøre for de danske skattemyndigheders holdning til emnet.

I den juridiske vejledning version 2.5 omtales ”hospitalsbehandling” i afsnit D.A.5.1.2 ”Hospitalsbehandling og lægevirksomhed”, som følger: ” Ved hospitalsbehandling forstås levering af ydelser, der bliver præsteret af offentlige og private hospitaler. Alle sådanne ydelser, præsteret af et hospital i forbindelse med behandlinger, er fritaget.

Som typiske ydelser kan nævnes operationer, pleje, indlæggelse mv.”

Med denne formulering åbner de danske skattemyndigheder i realiteten op for at alle transaktioner og ydelser der foretages på et hospital er momsfritaget. Den eneste begrænsning i de momsfritagne ydelser, som den juridiske vejledning statuerer, er at ydelserne skal ske ”i forbindelse med behandlinger. Dermed skal hele EU-domstolens retspraksis omkring det terapeutiske sigte kunne rummes i denne passus, hvilket synes søgt.

Godt nok må der være en formodning for, at de fleste af de ydelser, der foretages på hospitalerne er momsfritaget, men slet ikke at tage nogen forbehold for denne formodning, synes at være på kant med EU-retspraksis.

Dermed synes formuleringen, i lighed med formuleringen af Momslovens § 13, stk.1, nr. 1, at åbne op for en bredere fortolkning end hvad en EU-konform fortolkning tillader.

Med hensyn til lægevirksomhed, er den danske administrative praksis, herunder specielt Den juridiske vejledning blevet mere EU-konform i sin fremlægning af retsstillingen. Denne indeholder eksempelvis passuser omkring sag C-307-01 og det terapeutiske sigte. Dette står i kontrast til Momsvejledningens afsnit D.11.1.2 ”Hospitalsbehandling og lægevirksomhed” hvor den eneste passus omkring det terapeutiske krav, er en gengivelse af SKM2008.191.SR, hvor det gøre klart at alle ” ydelser, der ydes med det formål, at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anormalier”. Altså udelukkende en positiv afgræsning af hvad der kan fritages.

I forlængelse heraf har de danske skattemyndigheder med SKM2010.845.SKAT ” Momsfritagelse af kosmetiske behandlinger” også forøget fokus på kravet om det terapeutiske formål.

Ligeledes synes de danske skattemyndigheders holdning til lægeerklæringer med blandede formål at være på kanten af hvad EU-domstolen omfatter som terapeutiske. Skattemyndighederne synes at være af den overbevisning at hvis hovedformålet ikke kan fastslås, kategorisere erklæringen som værende momsfritaget - om end det er blevet bedre med de sidste års justering af Den juridiske vejledning.

Hvilke motiver de danske skattemyndigheder har til at holde aktiviteter momsfritagne inden for sundhedssektoren, kan der kun gisnes om, men det kunne være betinget af bl.a. regionernes øgede fokus på godtgørelse af energiafgifter.

#### 5.3.1.2 Forebyggelse

Retspraksis omkring hvilke karakteristika forebyggende sundhedsydelser skal besidde for at disse kan momsfritages med hjemmel i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) er begrænsede. I sagerne C-212/01 ” Unterpertinger” og C-141/00 ” Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH”, hvor forebyggelse diskuteres i forhold til henholdsvis sygdom/sundhedsmæssige anomalier og behandling af personer, kan der ikke udledes noget om EU-domstolens holdning til hvilke karakteristika denne forbyggende sundhedsydelse skal besidde for at denne kan momsfritages.

I sag C-307/01 ”d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services”, fremgår det af sagens præmis 67 at: ” Regelmæssige lægeundersøgelser, der er indført af visse arbejdsgivere og visse forsikringsselskaber, kan derimod opfylde betingelserne for fritagelse efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), forudsat at disse undersøgelser hovedsageligt har til formål at gøre forebyggelse og påvisning af sygdomme muligt samt at følge arbejdstageres eller forsikringstageres sundhedstilstand. At disse lægeundersøgelser finder sted efter anmodning fra tredjemand, og at de ligeledes

kan tjene arbejdsgivernes eller forsikringsselskabernes egne interesser, hindrer ikke, at de har sundhedsbeskyttelse som hovedformål.”.

I sag C-307/01, udtaler EU-domstolen sig ikke direkte om linket imellem generelle helbredstjek og det terapeutiske formål. Det står derfor ikke klart om helbredtjek, hvor der ikke er nogen forangående indkationer på sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier er udenfor rammerne for det terapeutiske krav. Det er dog klart at det terapeutiske krav bliver opfyldt i forbindelse med forebyggende sundhedsydelser, når der eksempelvis er øgede sundhedsrisici ved en given arbejdssituation-/stilling.

Dette støttes af sag C-262/08 ”CopyGene” hvor EU-domstolen udtalte at generelle forebyggende sundhedsydelser i form af indsamling, opbevaring og scanning for sygdomme af stamceller. Dette følger af sagens præmis 36; ” Selv om påvisningen af en sygdom ganske vist kan være et af de mulige formål, som kan begrunde indsamlingen af stamceller fra navlesnorsblod, synes det at fremgå af sagsakterne, at de af CopyGene leverede ydelser udelukkende tilsigter at sikre tilgængeligheden af en bestemt ressource med henblik på en lægelig behandling i det usikre tilfælde, hvor en sådan ressource bliver nødvendig, men ikke som sådan udgør aktiviteter, som tilsigter at modvirke, undgå eller forebygge sygdom, skader eller sundhedsproblemer eller at påvise latente eller opstående sygdomme. Hvis dette måtte være tilfældet, hvilket det om nødvendigt tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, kan aktiviteter som de i hovedsagen omhandlede ikke anses for i sig selv at være forebyggende.”

I hvilken grad der skal være mistanke om eller risiko for en eller flere sygdomme, eller om der i det hele taget skal kunne henvises til specifikke sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier, synes stadig uklart fra EU-domstolens side.

I forslag til afgørelse, fra generaladvokat E. Sharpston fremsat den 10. september 2009 i forbindelse med sag C-262/08 ”CopyGene”, lyder det i præmis 66 at: ”Normalt forstås der ved forebyggende lægeydelser sådanne ydelser, som tilsigter at modvirke, undgå eller forebygge sygdom, skader eller sundhedsproblemer eller at påvise latente eller spirende lidelser, således at der på et tidligt tidspunkt kan ske behandling.”.

Da generaladvokatens forslag til afgørelse blev fulgt, er denne en del af den retspraksis som dommen udgør. Det ses af udplukket, at de karakteristika som forebyggelse ”normalt” skal besidde er ”modvirke, undgå eller forebygge sygdom, skader eller sundhedsproblemer eller at påvise latente eller spirende lidelser”.

Hermed omtaler generaladvokaten udelukkende problemstillingen med sætningen; ” påvise latente eller spirende lidelser” og om taler dermed ikke den risiko eller mistanke om eventuelle lidelser, som det terapeutiske formål må foreskrive. Hvorvidt dette er bevidst, eller en følge af sagens natur, synes ikke åbenbart.

EU-domstolens holdning til, hvilke karakteristika en forebyggende sundhedsydelse skal besidde, for at denne kan momfritages med hjemmel i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) er derfor ikke entydige, hvorfor det stadig ikke er afklaret hvor grænsen imellem eksempelvis helbredtjek som er momsfritagne og vice versa går.

##### 5.3.1.2.1 Forebyggelse – nationalt perspektiv

De danske skattemyndigheders holdning til forebyggende sundhedsydelser, eksempelvis via helbredstjek, fremgår bl.a. af den juridiske vejledning version 2.5 - afsnit D.A.5.1.2 ”Hospitalsbehandling og lægevirksomhed” og SKM2011.48.SR.

Af den juridiske vejledning fremgår følgende af afsnittet ”Eksempler på momsfritaget lægevirksomhed”; ”Helbredskontrol af natarbejdere: Helbredskontroller, der tilbydes til personer med natarbejde og som retter sig specifikt mod de helbredsmæssige risici som natarbejde indebærer, er momsfrie efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Se SKM2011.48.SR.”.

Af afsnittet ” Eksempler på momspligtig lægevirksomhed” fremgår det således modsat; ” Helbredskontrol af natarbejdere: Helbredskontroller, der tilbydes til personer med natarbejde og som retter sig specifikt mod de helbredsmæssige risici som natarbejde indebærer, er momsfrie efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Se SKM2011.48.SR.

Af SKM2011.48.SR. fremgår det at; ” I de situationer, hvor en arbejdsgiver generelt tilbyder sine medarbejdere en helbredstjek, uden at der i forvejen er nogen særlig indikation af helbredsmæssige risici, finder Skatteministeriet derimod ikke, at der er tale om en behandling af personer med henblik på at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede en konkret sygdom mv. jf. SKM2010.173.SKAT.”

De danske skattemyndigheders holdning til momsfritagelse af lægerklæringer mm. i forbindelse med brancher/arbejdsstillinger, hvor der er en kendt risiko for påvirkning af borgerens helbred, som eksempelvis natarbejde, må være på linje med det terapeutiske mål, da der er konkrete sygdomme og sundhedsmæssige anomalier.

De danske skattemyndigheders holdning til generelle helbredskontroller, synes til gengæld at være på kant med EU-konform fortolkning. De danske skattemyndigheder tager derfor fortolkningen af retspraksis opremset i afsnit 5.3.1.2 for vidt og slutter, at disse generelle helbredskontroller er momspligtige, på trods af at EU-domstolen, jf. ovenstående afsnit, ikke har taget stilling hertil. Denne restriktion kan give mening i forhold til nogle sundhedsydelser som kan have forskønnelsesmæssige årsager, såsom diætistydelser, uden en henvisning fra en læge på baggrund af terapeutiske overvejelser. Modsat kan det synes restriktivt, at udelukke helbredsundersøgelser som sker med lange intervaller imellem sig, hvilke andre formål skulle disse undersøgelser have, end at ” modvirke, undgå eller forebygge sygdom, skader eller sundhedsproblemer eller at påvise latente eller spirende lidelser”.

### 5.3.2 Kvalitetsmæssige krav

I ovenstående afsnit, er forudsætningerne for at en given sygdom/sundhedsmæssig anomali, ville kunne bliver behandlet momsfritaget som følge af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), blevet gennemgået. I nærværende afsnit vil de kvalitetsmæssige krav til denne ydelse blive gennemgået. Der vil derfor i dette afsnit være fokus på om den behandling eller den behandler som foretager sundhedsydelsen opfylder betingelserne for det terapeutiske krav. Som tidligere nævnt i gennemgangen af sag i C-307/01, er det ofte et krav, at den person der udfører sundhedsydelsen er læge, eller har lignende uddannelsesmæssig baggrund. I sag C394/98 udtalte EU-domstolen dog, at ikke alle ydelser der leveres af en læge er momsfritaget.

Det må dog være en forudsætning, for at det terapeutiske krav giver mening, at den der udfører sundhedsydelsen har de fornødne kvalifikationer, for at denne ydelse netop har en effekt på den givne sygedom eller sundhedsmæssige anomali.

At sundhedsydelsen ikke nødvendigvis behøver at blive leveret af en læge, fremgår af sag C-45-01 ”Dornier”, hvor EU-domstolen udtalte følgende i sagens præmis 50, vedrørende begrebet ”pleje” i litra c): ”Det følger af det foregående, at ordet »pleje« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at det dækker den i litra c) omhandlede behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegerningen knyttede ydelser, såsom psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer.”

Omkring begrebet ”behandling af personer”, har EU domstolen i sag C-156/09 ”Verigen Transplantation Service International” præmis 28, udtalt følgende: ” I denne henseende er det uden betydning, at disse tjenesteydelser udføres af laboratoriepersonale, som ikke er faguddannede praktiserende læger, for så vidt som det ikke er nødvendigt, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling skal udføres af lægepersonale”

I sag C-156/09, vedrørende begrebet ”behandling af personer” åbner EU-domstolen op for at kvalifikationsniveauet for at løse en given sundhedsydelse, afhænger af opgaven. Skal en blodprøve eksempelvis analysere i forbindelse med en sundhedsydelse, må det være inden for rammerne af Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) og c), hvis en laborant, en biokemiker eller anden professionel på dette felt forestår denne del af ydelsen. Dette følger af sagen præmis 28: ” I denne henseende er det uden betydning, at disse tjenesteydelser udføres af laboratoriepersonale, som ikke er faguddannede praktiserende læger, for så vidt som det ikke er nødvendigt, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling skal udføres af lægepersonale”

EU-domstolen uddyber dog ikke rækkevidden af denne dom, eller afgræsning af sætningen, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling udføres af læger.

EU-domstolen udtaler dog i sag C-106/05 ”L.U.P” præmis 46; ” Det er derfor uadskilleligt forbundet med disse bestemmelser, at fritagelse for medicinske analyser vil kunne gøres betinget af forudsætninger, som ikke gælder for de læger, der har anmodet om disse analyser.”

Hermed åbner EU-domstolen op for, at der kan stilles skærpede subjektive krav overfor ikke lægelige udbydere af disse sundhedsydelser.

Denne argumentation synes dog ikke at kunne benyttes vedrørende selve metoden hvormed sundhedsydelsen udføres, her synes kun henset til om den udførende part har den nødvendige faglige ballast og autorisation, jf. de forenede sager C-443/04 og C-444/04 ” Solleveld og Van Den Hout-Van Eijnsbergen”, præmis 27: ” Følgelig er ikke enhver terapeutisk behandling momsfritaget, men kun såfremt den udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til tjenesteydernes faglige uddannelse”.

Dette skyldes måske at EU-domstolen ikke ser det som sin opgave at vurdere hvorvidt en given teknik eller behandlingsmåde er den korrekte. Til støtte for dette udtaler EU-domstolen sålede i sag C-262/08 ”Copygene” præmis 44, at: ” Det bemærkes herved, som det fremgår af denne doms præmis 24, at fritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13 er selvstændige EU-retlige begreber. I det foreliggende tilfælde bør fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), således ikke hovedsageligt baseres på videnskabens »nuværende« udviklingstrin, navnlig når henses til, at det fremgår af sagsakterne, at videnskabens udviklingstrin på det område, som er genstand for denne præjudicielle forelæggelse, er under konstant udvikling. Det er meget vanskeligt for retterne med sikkerhed at bedømme dette udviklingstrin på et område som det, der er omhandlet i hovedsagen.”.

Der kan dog være flere årsager til at EU-domstolen i denne situation afslog, eksempelvis kan domstolen have afvist momsfritagelse, da det ikke var godtgjort at den i sagen omhandlede teknologi var i stand til at opfylde kravene om et terapeutisk sigte på dets nuværende udviklingsniveau.

Hvis EU-domstolen afviste momsfritagelse på baggrund af at denne ikke vil tage stilling til det sundhedsfaglige udviklingstrin, synes domstolen dog indirekte at fortolke Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) og c), strengt, sådan at nye behandlingsmetoder vil blive nægtet fritagelse for moms.

Hvis EU-domstolen derimod nægtede fritagelse for moms i nærværende sag, på grund af at det ikke kunne godtgøres at den omtalte behandlingsmetode på nuværende udviklingstrin, ville kunne opfylde kravet om det terapeutiske formål. Må det følge, at de respektive medlemslande må kunne afvise og acceptere momsfritagelse på baggrund af granskning af den enkelte metodes sundhedsfaglige udviklingstrin.

#### 5.3.2.1 Kvalitetsmæssige krav – nationalt perspektiv

I lighed med andre områder i denne afhandling, er der en meget begrænset domstolspraksis vedrørende de kvalitetsmæssige krav til udbyder/behandlingsform som følge af Momslovens § 13, stk.1, nr. 1. Nærværende afsnit vil derfor fokusere på den administrative praksis på området. Praksis vil derfor hovedsageligt afspejle de danske skattemyndigheders holdning til emnet og den retskildemæssige værdi skal derfor ses i lyset heraf. I den juridiske vejledning version 2.5, omtales disse kvalitetsmæssige krav, i afsnit D.A.5.1.5 ” Anden egentlig sundhedspleje”. Af afsnittet fremgår det at for at kravene for momsfritagelse som følge af ”anden egentlig pleje” er overholdt:

* Ydelsen skal kunne karakteriseres som en behandling
* Ydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv.

Yderligere fremgår det af afsnittet, at det kun er behandlinger, der ud fra en lægefaglig vurdering er egnet til at opfylde det terapeutiske mål, der kan momsfritages. Det er desuden et krav, at ”ydelserne relaterer sig til en persons konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed”[[42]](#footnote-42).

Udføres ydelsen af en autoriseret læge, vil der være en formodning for at de ovenstående subjektive krav til ydelsen er opfyldte. Det samme gør sig gældende hvis ydelsen er; dækket af den offentlige sygesikring, henvist af en læge eller anbefalet af sundhedsstyrelsen.

Det understreges dog også i afsnittet, at hver enkelt sundhedsydelse skal vurderes selvstændigt og konkret og at de ovenstående eksempler udelukkende er et bidrag til helhedsvurderingen. Er ingen af kravene dog opfyldte, skal der forelægge en ” tilstrækkelig lægefaglig dokumentation” for at ydelsen alligevel kan fritages for moms på baggrund af Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Denne argumentation og opbygning går næsten ordret igen i SKM2010.173.SKAT, vedrørende samme emne.

Til støtte for blandt andet definitionen af ”lægefaglig vurdering”, har de danske skattemyndigheder desuden udsendt SKM2012.155.SKAT ”Anden egentlig sundhedspleje – uddannelseskravet”. Af SKM2012.155.SKAT, fremgår således følgende præcisering: ” Med lægefaglig vurdering menes i denne forbindelse ikke en lægehenvisning eller lægeerklæring, men i stedet en vurdering foretaget af den enkelte behandler, som opfylder uddannelseskravene.”. I SKM2012.155.SKAT, oplister de danske skattemyndigheder desuden de objektive krav, som stilles for at en udbyder af sundhedsydelser kan opfylde begrebet ” lægegerning eller dertil knyttede erhverv”

Hvorledes SKAT forholder sig til skismaet omkring, vurderingen af den enkelte behandlingsform i forhold til det sundhedsfaglige udviklingstrin, fremgår af SKM2012.155.SKAT punkt 2.1.1 ”Den primære behandlingsform” hvoraf det fremgår at; ”.. SKAT i særlige tvivlstilfælde vil kunne kræve den lægefaglige vurdering understøttet af en udtalelse fra Sundhedsstyrelsen med henblik på at dokumentere den valgte behandlings egnethed.”

Denne mulighed for at konsultere Sundhedsstyrelsen, i tilfælde hvor skattemyndighederne er i tvivl om hvorvidt den givne behandlingsform er egnet til dette formål, synes helt i tråd med sag C-262/08 ”Copygene”, som omtalt i forrige afsnit.

SKM2012.155.SKAT forholder sig bl.a. også til to andre relevante emner i punkt 2.1.1: ” Ønsker behandleren at levere ydelser, der hører ind under en anden primær behandlingsform momsfrit, så må behandleren supplere sin uddannelse… I modsat fald skal der betales moms af disse behandlinger.” og ”Opfylder man for eksempel uddannelseskravene med akupunktur som den primære behandlingsform, så er det kun de akupunktur-ydelser, som efter en lægefaglig vurdering er egnet til at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede den konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed, der omfattes af momsfritagelsen.”

Af disse to passuser fremgår det at hvis en udbyder af sundhedsydelser, som ellers opfylder kravene for at lave momsfrie behandlinger på ét felt, ønsker at levere behandlinger på et felt, hvor denne ikke opfylder kravene, må denne ydelse falde uden for de krav der er til momsfritagelse i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Ligeledes er alle sundhedsydelser som leveres af en person der opfylder begrebet ” lægegerning eller dertil knyttede erhverv”, ikke nødvendigvis momsfritaget, da ydelsen nødvendigvis efter en ” lægefaglig vurdering” skal være ”egnet” til at opfylde det terapeutiske krav.

Disse to argumenter synes helt i tråd med EU-domstolen praksis, jf. ovenstående afsnit, herunder bl.a. sag C-262/08 Copygene.

Da de danske skattemyndigheder synes dog tilbageholdende med at bruge eksempelvis sundhedsstyrelsen, som part til at få en faglig vurdering af behandlingsformers relation til den sundhedsfaglige udviklingstrin. Dette kan lede til at den danske administrative praksis bliver for streng, set i forhold til formålet med momssystemdirektivets fritagelse af transaktioner inden for sundhedsområdet, da de danske skattemyndigheder risikerer at udelukke nye behandlingsmetoder, uden at have den sundhedsfaglige ballast hertil. Dette ses eksempelvis i SKM2004.385VLR, hvor det henvises til skattemyndighederne, at de burde have konsulteret Sundhedsstyrelsen, inden de vurderede den pågældende sag.

### 5.3.4 Transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje

I ovenstående er kravene til ”hospitalsbehandling og pleje”, som følge af Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) blevet gennemgået. Denne bestemmelse indeholder dog også transaktioner i nær tilknytning hertil, hvilket er omdrejningspunktet for dette afsnit.

I lighed med tidligere, vil dette afsnit ikke indeholde en udtømmende liste over retspraksis med hensyn til transaktioner i ”nær tilknytning til” litra b). Gennemgangen vil sigte mod at beskrive de hovedlinjer, som EU-domstolen har lagt, ved vurdering af begrebet ”nær tilknytning til” i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b).

#### 5.3.4.1 Beskrivelse af ordlyd

Af ordlyden, er det helt åbenlyst en forskel på det materielle anvendelsesområde for begrebet transaktioner i ”nær tilknytning til”, i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) og dennes litra c), da denne ikke indeholder selvsamme passus. Derfor må det følge af en streng ordlydsfortolkning at ”transaktioner i nær tilknytning til” litra c), ikke er omfattet af denne momsfritagelse.

Af Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) fremgår det ikke klart, hvorvidt begrebet ”transaktioner i nær tilknytning til” omfatter varer, ydelser eller begge dele.

Som det er tilfældet med flere andre af begreberne i denne afhandling, er begrebet ”nær tilknytning til”, ikke beskrevet yderligere i Momssystemdirektivet, dennes forarbejder eller andre steder i EU-lovgivningen – hvorfor det må henses til EU-domstolens praksis at udfylde dette.

##### 5.3.4.1.1 Beskrivelse af ordlyd – nationalt perspektiv

Den danske momslovs § 13, stk. 1, nr.1 i, nævner ikke begrebet ” transaktioner i nær tilknytning” til (hospitalsbehandling og pleje). Begrebet synes ej heller implementeret på anden vis, som det f.eks. er tilfældet med Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra d) og e), igennem forarbejderne til momsloven. Dette synes at være en underimplementering af en ellers forholdsvis klar lovtekst. Netop denne klarhed gør formegentlig at borgere vil kunne støtte ret på den, på trods af manglende implementering, jf. afsnit 4.1.3 om umiddelbar anvendelighed.

#### 5.3.4.2 Generelle fortolkningsprincipper

Af sag C-76/99 ”Kommissionen mod Frankrig”, fremgår det af præmis 23, at ”… skal dette

begreb imidlertid ikke fortolkes særligt indskrænkende, da fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms.”

Dette betyder at EU-domstolen tillægger begrebet ” transaktioner i nær tilknytning” til (hospitalsbehandling og pleje) samme formål som de resterende begreber i artikel 132, stk.1, nemlig at denne skal være med til at sikre at det ” ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på”. Dette må ifølge sagens natur også være en nødvendighed, da prisen på ” hospitalsbehandling og pleje” med al sikkerhed ville stige, hvis ikke dette var tilfældet. Dette gør også at begrebet bliver et selvstændigt EU-retligt begreb og at det som sådan ikke skal fortolkes strengt.

I sag C-45-01 ”Dornier”, har EU-domstolen udtalt sig om, hvorledes de transaktioner som er omfattet af begrebet ” transaktioner i nær tilknytning”, skal forholde sig til hospitalsbehandling og pleje, for at være omfattet af momsfritagelsen i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b). af præmis 34 ” er ydelser, der er udført over for modtagerne som et mål i sig selv og ikke som et middel for disse til på de bedst mulige betingelser at udnytte andre ydelser. For så vidt som behandlingerne ikke har en sekundær karakter i forhold til en hospitalsbehandling eller pleje, udgør de ikke i transaktioner i »nær tilknytning« til de fritagne ydelser i medfør af sjette momsdirektivs artikel 13”.

Heraf fremgår det at transaktionerne skal være af sekundær karakter i forhold til hospitalsbehandling og pleje for at være omfattet af momsfritagelsen. Sekundær fortolkes i denne forbindelse som at transaktionerne ikke er et mål i sig selv, men som et middel til at opnå bedst mulige betingelser for at udnytte andre hospitalsbehandling og pleje.

Af sag C-262/08, fremgik det desuden at det er et krav at ordlyden i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) følges da begrebet ” transaktioner i nær tilknytning” ”ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse med hospitalsbehandlingen eller den eventuelle pleje af modtagerne af disse ydelser”, jf. præmis 38.

#### 5.3.4.3 Transaktioner i nær tilknytning til behandling af personer?

Som nævnt i afsnit 5.3.4.1 og støttet af sag C-76/99 i ovenstående afsnit, synes begrebet ” transaktioner i nær tilknytning”, udelukkende at gælde for Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b).

Samtidig er det som beskrevet i afsnit 5.2, svært at adskille det materielle anvendelsesområde af Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) med dennes litra c), hvilket præsenterer et skisma.

Det må dog vægte tungest at EU-domstolen i C-76/99 og senest C-366/ ”Klinikum Dortmund”, har opretholdt den strenge ordlydsfortolkning og praksis må derfor være, indtil andet fremkommer, at begrebet ” transaktioner i nær tilknytning” udelukkende knytter sig til Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b).

#### 5.3.4.4 Varer

Som nævnt i afsnit 5.3.4.2 kan der ikke umiddelbart udledes af ordlyden, hvorvidt begrebet ” transaktioner i nær tilknytning” i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) inkludere varer, ydelser eller begge dele. En streng ordlydsfortolkning ville måske kunne lede til at transaktioner, rent sprogligt ligger sig tættere op af ydelser, end af varer.

Til støtte for rækkevidden af ” transaktioner i nær tilknytning”, med henblik på transaktion med varer og generelt for Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b), bidrager Momssystemdirektivets artikel 134 med følgende:

”Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132,

stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige

for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.”

Hermed kan transaktioner indeholdende levering af varer ikke fritages for moms med hjemmel Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b), hvis ikke disse er uomgængelige nødvendige. Se senere gennemgang af C-366/12 ”Klinikum Dortmund”, for lignende formulering.

For en gennemgang af 134, stk. 1, litra b, se afsnit 5.3.4.7.

I sag C-353/85 ”Kommissionen mod Storbritannien”, fremgår det af dennes præmis 35, at Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, udtømmende oplister de goder, der måtte være fritaget ifølge denne bestemmelse. Med denne passus tænkes der på Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra d) og e). Hermed synes det af sag C-353/85 at fremgå at EU-domstolen ikke er af den opfattelse at der oplistes fritagelse for goder i de øvrige bestemmelser, herunder Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b) og dermed ifølge sagens natur også begrebet ” transaktioner i nær tilknytning”.

Af sagens præmis 29 fremfår det, at der ikke anerkendes fritagelse for levering af goder i forbindelse med begrebet ”behandling af personer” i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra c).

I sag C-45/01 ”Dornier”, præmis 33 omtales en negativ afgræsning af begrebet således; ” Det fremgår imidlertid af bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse til med hospitalsbehandling eller pleje”. Hvorvidt denne negative afgrænsning kan tolkes som en positiv afgræsning væk fra varer, er dog meget tvivlsom.

Problemstillingen er også blevet behandlet af EU-domstolen i sag C-366/12 ”Klinikum Dortmund”, hvor denne i præmis 33 og 34 har udtalt: ” Hvad angår muligheden for at fritage en levering af goder i medfør af denne bestemmelse har Domstolen fastslået, at med undtagelse af levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige på selve behandlingstidspunktet, er levering af lægemidler og andre goder i såvel materiel som økonomisk henseende adskilt fra selve tjenesteydelsen og kan derfor ikke fritages i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra…Heraf følger, at medmindre en levering af lægemidler og andre goder er absolut nødvendig på behandlingstidspunktet, kan den ikke være omfattet af fritagelsen fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).”

Hermed fremsætter EU-domstolen et krav om, at disse varer skal være ”af mindre omfang” og ” absolut nødvendig på behandlingstidspunktet”, for at disse kan fritages med hjemmel begrebet ” transaktioner i nær tilknytning”, i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b).

#### 5.3.4.5 Blandede transaktioner

Af afsnit 5.3.4.2 og sag C- 45/01 ”Dornier” fremgik det, at en sundhedsydelse, for at opfylde kravene til begrebet” transaktioner i nær tilknytning”, skal være sekundær til hovedydelsen, hospitalsbehandling eller pleje. Emnefeltet som denne sondring falder ind under er blandede transaktioner.

I dette afsnit, vil der kort blive redegjort for blandede transaktioner, specielt i forhold til begrebet” transaktioner i nær tilknytning”.

Selvom de blandede transaktioner her nævnes og behandles i forbindelse med begrebet ” transaktioner i nær tilknytning” i Momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra b), er emnet også relevant for de øvrige bestemmelser, der gennemgås i dette speciale.

Da momsretten grundlæggende er transaktionsbaseret, må der ved en analyse af om en sundhedsydelse er en blandet transaktion, fokuseres på om denne består af flere elementer/delleverancer, eller om der kun er en enkelt leverance. Desuden kan det også være svært at vurdere om der ved en transaktion er en hovedydelse med (flere) sekundære ydelse(r), eller flere selvstændige hovedydelser. Denne problemstilling viser sig specielt i de tilfælde hvor der, som det kan være tilfældet med transaktionerne i denne afhandling, både kan være elementer der er momsfritaget og elementer der er momspligtige.

Grundet kompleksiteten af transaktionerne i denne afhandling, er det derfor vigtigt at belyse, hvordan den momsmæssige behandling skal være. Hvis der eksempelvis i forbindelse med behandling af en selvbetaler, skal tages prøver som bliver analyseret hos en ekstern klinisk biokemisk aktør, er disse prøver så en selvstændig ydelse, eller en sekundær ydelse til behandlingen som hovedydelse.

Som det ses på ovenstående eksempel, har denne kvalificering stor betydning for, den momsmæssige behandling af transaktionen.

Den primære og den sekundære EU-ret, fortæller ikke noget om den momsretlige behandling af disse blandede transaktion, hvorfor det igen er nødvendigt at kigge på EU-domstolens retspraksis, for at få fortolkningsbidrag hertil, dette følger bl.a. af sag C- 73/85 ”Hans-Dieter og Ute Kerrutt” og dennes præmis 14 og 15. Da området for dette speciale ikke giver et fyldestgørende billede af retspraksis inden for komplekse transaktioner, vil der blive kigget udover dette.

Først skal det gøres klart at EU-domstolen har udtalt, at denne ikke kan give et udtømmende svar på, hvordan blandede transaktioner, skal behandles momsmæssigt. Dette følger af blandt andet af sag C-349/96 ”Card Protection Plan”, præmis 27, hvor EU-domstolen udtaler: ”…Det skal desuden nævnes, at det som følge af de kommercielle transaktioners forskellighed er umuligt at give et udtømmende svar på, hvorledes problemet skal løses i hvert enkelt tilfælde.”

Dermed kan der i sagens natur, heller ikke gives en udtømmende liste over hvorledes denne problemstilling skal løses for blandede transaktioner i forhold til begrebet” transaktioner i nær tilknytning”.

For at kunne anvise den korrekte momsmæssige behandling af en blandet transaktion, er første trin i kvalificeringen, at afgøre om leverancerne i denne blandede transaktion skal behandles samlet eller enkeltvis, dvs. om der er tale om én transaktion eller flere transaktioner.[[43]](#footnote-43)

EU-Domstolen udtaler i sag C-461/08 ”Don Bosco”, præmis 38, at ”der *(skal)* tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte transaktioner eller én enkelt transaktion. Det fremgår, at der skal tages hensyn til supplerende ydelser, som er udført af sælgeren, og at både virksomheden og myndighederne ikke har taget hensyn til disse supplerende oplysninger i sagen.”[[44]](#footnote-44). Hermed kan der ved kvalifikationen af blandede transaktioner ikke fokuseres på enkeltdele ved transaktionen – denne skal vurderes som en helhed. Dette støttes bl.a. også af sag C-392/11 ”Field Fisher”.

I sag C-349/96 ”Card Protection Plan”, har EU-domstolen, udover ovenstående eksempel, givet flere fortolkningsbidrag, til den momsmæssige vurdering af blandede transaktioner.

I denne sag fremgår det blandt andet, at momssystemdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, bruges som fortolkningsbidrag. Af momssystemdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit fremgår følgende:

”Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.”

Af dette uddrager EU-domstolen 2 punkter, jf. præmis 29:

* Hver transaktion skal som udgangspunkt anses for en særskilt og uafhængig transaktion
* En transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, må ikke kunstigt opsplittes og derved ændre momssystemets sammenhæng.

Dette må også, ud fra at momssystemdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit kunne sluttes modsat. Nemlig at flere transaktioner, som ud fra et økonomiske henseende er uafhængige, kunstigt samles til én transaktion i momsmæssig forstand. Til støtte herfor se sag C-48/97 ”Kuwait Petroleum”, præmis 28.

Hermed er det udslagsgivende som udgangspunkt, hvorvidt de delelementer som en transaktion består af, er uafhængige af hinanden eller ej. Til vurdering af om disse transaktioner er uafhængige af hinanden, har EU-domstolen afsagt flere domme, som vil blive gennemgået.

I sag C-41/04”Levob Verzekeringen og OV Bank”, som omhandlede forskellige transaktioner, som erhvervelse af software, den efterfølgende tilpasning heraf, installering heraf og oplæring af ansatte i brugen af softwaren. I sagen udtalte EU-domstolen i præmis 20 og 22, at ”…det *(må)* således for det første undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere særskilte hovedydelser eller en enkelt ydelse”[[45]](#footnote-45) og ” Det forholder sig på samme måde, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.”

EU-domstolen ligger således vægt på hvordan en gennemsnitsforbruger vurderer de særlige kendetegn som denne type transaktion indeholder. Samtidig stiller EU-domstolen et krav op om, at hvis en transaktion ud fra et objektivt perspektiv er en enkel udelelig ydelse, så må denne ikke deles kunstigt op.

I det tilfælde at der foreligger en hovedydelse og en sekundær ydelse, vil den sekundære ydelse blive behandlet ligesom hovedydelsen. Er hovedydelsen eksempelvis momspligtig, vil dette også være tilfældet for den sekundære ydelse, jf. sag C-349/96 ”Card Protection Plan”, præmis 30.

I sag C-44/11 ” Deutsche Bank” udtaler EU-domstolen sig om porteføljeydelser i den pågældende bank. I sagens præmis 24 og 25, udtaler domstolen, at det er givet at to elementer i ydelsen kan levere særskilt og at de således også kan leveres af to forskellige aktører, men den gennemsnitlige investorkunde der søger netop denne slags ydelser, søger netop kombinationen af disse to elementer, hvorfor de må betragtes som én ydelse. Derfor vil det heller ikke give mening, eksempelvis at købe en diagnosticeringsydelse, samt en operationsydelse, selvom disse formegentlig udbydes særskilt, da den gennemsnitlige patient formegentlig søger netop kombinationen af disse to.

I sag C-41/04 ”Levob Verzekeringen og OV Bank”, udtaler domstolen, at det kan have effekt på den momsmæssige vurdering af en vare, hvor meget denne skal tilpasses, for at den kan opfylde køber. Er denne grad af individuel tilpasning så høj, at denne bliver nødvendig for at varen overhovedet har værdi for køberen, er dette en indikation af at varen er accessorisk i forhold til tilpasningsydelsen(hovedydelsen). Et køb af et kunstigt øje, vil formegentlig altid være accessorisk til den tilpasning- og isættelsesoperation, som måtte følge heraf. Her er målet således at få et funktionelt kunstigt øje, ikke varen i sig selv, jf. sag C-41/04, præmis 29-30.

Den modsatte slutning må også kunne laves i forhold til en lav/manglende tilpasningsydelse, hvor levering af varen dermed bliver hovedformålet.

Som tidligere nævnt berører sag C-366/12 ”Klinikum Dortmund”, også problemstillingen i præmis 33 og 34, hvor det fremgår: ” Hvad angår muligheden for at fritage en levering af goder i medfør af denne bestemmelse har Domstolen fastslået, at med undtagelse af levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige på selve behandlingstidspunktet, er levering af lægemidler og andre goder i såvel materiel som økonomisk henseende adskilt fra selve tjenesteydelsen og kan derfor ikke fritages”. Her synes domstolen at kræve at der en kobling i tid. Altså synes varen ikke at måtte leveres på et andet tidspunkt som ydelsen, for at denne skal kunne fritages med hjemmel i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

Dette tidsmæssige krav synes dog at stå i kontrast til sag C-262/08 ”CopyGene”, hvor EU-domstolen netop udtalte, at der ikke kunne stille dette krav, som følge af det terapeutiske krav – se den uddybende argumentation i afsnit 5.3.1.

I sager, hvor det ikke kan afgøres hvorvidt det ene eller det andet element, i en kompleks transaktion er hovedydelse - ofte i sager hvor de to ydelser er sidestillede, kan det have betydning for vurderingen, om den ene ydelse er fritaget for moms have betydning. I sag C-44/11, ledte dette således til, at de to ydelser, hvoraf den ene var momsfritaget og den anden ikke, ikke kunne fritages for moms, da denne momsfritagne ydelse skulle fortolkes strengt, jf. præmis 41 ff.

Hvis en delydelse i en kompleks transaktion, udføres af en underleverandør, vil den momsmæssige effekt som hovedleverandøren opnår så smitte underleverandøren.

EU-domstolens praksis omkring ovenstående smittende effekt mellem tjenesteydere, er ikke klar. Det er, af EU-domstolen, således hverken be-eller afkræftet, at denne smittende effekt eksisterer.

#### 5.3.4.6 Uomgængelig nødvendig

Af Momssystemdirektivets artikel 134, stk. 1, litra a) fremgår følgende”…såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift”. Det må således være et krav til en sundhedsydelse, at den for at møde kravene til at være ” transaktioner i nær tilknytning”, foruden at være sekundær i forhold til hovedydelsen også skal være uomgængelig nødvendig. Dette krav følger af ordlyden i artikel 134, stk. 1, litra a), men også af retpraksis fra EU-domstolen, herunder bl.a. de forenede sager C-394/04 og 395/04 ”Ygeía”, præmis 25.

Ud fra en streng ordlydsfortolkning, synes begrebet uomgængelig nødvendig, at være en skærpet definition, set i forhold til at denne ”blot” skal være sekundær i forhold til sundhedsydelsen.

I sag C-262/08 ”CopyGene”, laver domstolen netop denne kobling imellem de to begreber, det fremgår således af denne sags præmis 40, at: ”Det følger herved af retspraksis, at en ydelse kan anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen … kan kun tjenesteydelser, der logisk ligger inden for rammerne af hospitalsbehandling og pleje, udgør et led i leveringen af disse ydelser og er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges ved disse ydelser, udgøre »transaktioner i nær tilknytning« i denne bestemmelses forstand”

Foruden koblingen imellem ovenstående begreber, præciserer domstolen også at kun er tjenesteydelser, der logisk ligger inden for rammerne af hospitalsbehandling og pleje, der kan udgøre et led i denne momsfritagne ydelse.

For at finde fortolkningbidrag til begrebet ”uomgængelig nødvendig”, bliver det nødvendigt at kigge udover fritagelserne i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

I sag C-415/04 ” Stichtung Kinderopvang Enschede”, var sagens omdrejningspunkt Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra h). af sagens præmis 27, fremgår følgende formulering: ”Hvis derimod stiftelsens kontrol af dagplejerne og oplæring af disse gør det muligt udelukkende at vælge kompetente og pålidelige dagplejere, som kan sikre, at børnepasningen er af en bedre kvalitet end den børnepasning, som forældrene ellers ville have kunnet få adgang til uden at have adgang til denne institutions tjenesteydelser, vil disse ydelser kunne anses for uomgængeligt nødvendige for gennemførelsen af en kvalitetsbørnepasning.”

Hermed må EU-domstolen se det som et krav at en ydelse for at være ”uomgængelig nødvendig”, skal fordre en ydelse af bedre kvalitet, end hvis denne ikke var tilstede.

Til støtte herfor udtaler EU-domstolen i sag C-434/05 ”Horizon College”, at hvis samme niveau af ydelse kan opretholdes ved benyttelse af en momspligtig leverandør, er ydelsen ikke uomgængelig nødvendig.

Det skal dog nævnes at ydelserne i ovenstående sager leveres af en underleverandør, med de konsekvenser det har for retskildeværdien. Disse ovenstående begreber er således heller ikke blevet brugt ved vurdering af begrebet ”uomgængelig nødvendig” i forhold til Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

Det faktum, at en given ydelse, i sagens natur, ikke kan benyttes til andet end den tilsigtede sundhedsydelse, gør ikke at denne er uomgængelig nødvendig, dette følger af C-262/08 ”CopyGene”, præmis 49 ff.

#### 5.3.4.7 Yderligere indtægter til tjenesteyderen

Momssystemdirektivets artikel 134, stk. 1, litra b), fremgår det at ” såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.”.

Hermed skal kravet om ”uomgængelig nødvendighed” suppleres med begrebet ”yderligere indtægter til tjenesteyderen”, for at Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) kan fritage en ydelse i nær tilknytning hertil. Denne passus i artikel 134, stk. 1, litra b), vedrørende konkurrence med momspligtige virksomheder, er ikke særligt udtalt i retspraksis fra EU-domstolen. hvorvidt denne bestemmelse går yderligere end EU-rettens almindelige neutralitetsprincip, er svært at sige. Dette kan dog være tilfældet, siden EU-lovgiver har fundet det nødvendigt at lave en særskilt bestemmelse herom.

## 5.4 Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) og e)

I det følgende afsnit vil der i lighed med afsnit 5.3 blive redegjort for den retspraksis som udfylder ordlyden i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) og e), for på denne måde at afdække hvad rækkevidden er af disse bestemmelser.

### 5.4.1 Organer, blod og mælk

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), fritager levering af organer, blod og mælk fra mennesker.

På trods af at denne bestemmelse, set i forhold til de øvrige bestemmelser i dette speciales emnefelt, synes mindre kompleks, er der dog stadig afgræsningsproblematikker, som vil blive gennemgået i dette afsnit.

Som tidligere nævnt opridser Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1 de tilfælde hvor en vare kan være fritaget for moms – hvormed Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) må være en udtømmende liste(bortset fra de få tilfælde hvor en vare kan leveres i forbindelse med en sundhedsydelse jf. bl.a. afsnit 5.3.4.4).

I sag 237/09 ”Fruytier”, præmis 23-24 og 29, blev EU-domstolen bl.a. forelagt et spørgsmål om, hvorvidt transport af organer på vegne af eksempelvis hospitaler kunne være fritaget for moms. Dette afviste domstolen, da den rene transport af organer, ikke opfylder kravene i Momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, herunder specifikt begrebet ”levering af en vare”.

Selvom momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) kan kritiseres for, at være uddateret, er det tydeligt at EU-domstolen således stadig fastholder en streng ordlydsfortolkning, hvorfor det må være op til EU-lovgiver at ændre den aldrende bestemmelse – til støtte for dette, generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-262/08 ”CopyGene”, præmis 26

Det synes ikke at fremgå, hverken af EU-domstolens praksis, eller af den øvrige EU-lovgivning, hvordan begreberne organer, blod og mælk fra mennesker skal defineres. EU-rettens holdning til eksempelvis diverse blodkomponenter og derivater er derfor ukendte

#### 5.4.1.1 Organer, blod og mælk – nationalt perspektiv

Som nævnt tidligere i denne afhandling, figurerer Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) ikke i momslovens implementering af artikel 132, stk. 1 – Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), er implementeret i den danske lovgivning igennem I lovbemærkningerne til 1994-momsloven. Dette synes, som også tidligere nævnt, at være en underimplementering af en ellers forholdsvis klar lovtekst. Netop denne klarhed gør formegentlig at borgere vil kunne støtte ret på den, på trods af manglende implementering, jf. afsnit 4.1.3 om Umiddelbar anvendelighed

I den juridiske vejledning version 2.5 omtales ” Organer, blod og mælk fra mennesker” i afsnit D.A.5.1.2 ”Hospitalsbehandling og lægevirksomhed”, som følger: ”Levering af organer, blod og mælk fra mennesker er også fritaget for moms efter bestemmelsen. Det bemærkes, at fritagelsen af blod fra mennesker tillige omfatter levering af blodkomponenter i form af eksempelvis blodplasma og blodceller.” og ” Derimod er levering af blodderivater, der er specialiserede præparater til patientbehandling, fremstillet ud fra blod eller blodkomponenter, momspligtige. Der vil typisk være tale om produkter, der er frembragt ved at blande forskellige blodkomponenter eller blande blodkomponenter med andre substanser eller syntetiske produkter såsom plasmaprodukter, herunder eksempelvis albumin og immunoglobulin).”

Heraf fremgår det, at de danske skattemyndigheder, uden videre har lavet en sondring af de mest hyppige fremkommende blodpræparater. Hvorvidt denne administrative praksis er i tråd med EU-konform fortolkning, er svært at sige, eftersom EU-praksis er tavs herom.

### 5.4.1 tandteknikerydelser og levering af tandproteser

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), hjemler momsfritagelse for ”levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser.”

Som set i flere ovenstående tilfælde, er der ikke fortolkningsbidrag at hente i den øvrige EU-lovgivning, omkring afgræsningen af denne bestemmelse. Derfor må denne fortolkning bero på retspraksis fra EU-domstolen.

Ud fra ordlyden, synes Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e) at være en transaktion af mere teknisk art, som det også er tilfældet med Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d). Hvad angår den første del af bestemmelsen ”levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv”, fortæller den, at denne ydelse for det første, alene vedrører ydelser, til forskel fra andet afsnit. Derudover bestemmer den at det er tandteknikere der kan udføre disse momsfritagne ydelser, uden at gå i dybden med, hvordan en tandtekniker afgrænses.

Andet afsnit vedrører de varer som leveres af tandlæger og tandtekniker i form af tandproteser.

Et af de afgrænsningsmæssige problemer, som kan henføres til Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) er, at det ikke begrebet tandtekniker ikke er defineret.

I sag C-401-05 ”VDP Dental Laboratory NV”, skal EU-domstolen afgøre om ”leveringer foretaget af en leverandør, VDP, som ikke selv beskæftiger hverken tandlæger eller tandteknikere, men udøver handelsvirksomhed som mellemhandler, hvorved selskaber køber tandproteser hos tandteknikere med henblik på at videresælge disse til tandlæger eller privatpersoner.”.

Hertil svarer EU-domstolen i præmis 31, at ydelserne i udelukkende kan ”præsteres af medlemmerne af to bestemte erhverv, nemlig »tandlæge«-erhvervet og »tandtekniker«-erhvervet.”.

Dermed afgrænser EU-domstolen i samme sag også at ” leveringer af tandproteser præsteret af en mellemhandler, som ikke er tandlæge eller tandtekniker, ikke omfattes af anvendelsesområdet for den fritagelse, denne bestemmelse fastsætter.”. Hermed synes EU-domstolen at statuere at det udelukkende er uddannede tandteknikere og tandlæger, der er omfattet af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d).

#### 5.4.1.1 tandteknikerydelser og levering af tandproteser – nationalt perspektiv

I den danske momslovs § 13, stk. 1, nr. 1, er Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), indført med følgende ordlyd ” …samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed”.

Som nævnt i afsnit 3.2, er der i lovbemærkningerne til 1994-momsloven desuden beskrevet at sætningen ”tandlæge- og anden dentalvirksomhed” også omfatter ydelser leveret af tandteknikere. Derudover er tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser også omfattet. Desuden fremgår det af den juridiske vejledning, at dentallaboratorier, tandlæger og praktiserende tandteknikere er fritaget for at betale moms af leverancer af aftagelige og faste tanderstatninger, som de selv har fremstillet. Dette gælder også deres fremstilling og levering af individuelle apparaturer til ortodontiske, kæbeortopædiske og kæbekirurgiske behandlinger.

Som tidligere nævnt er denne (delvise) implementeringsmetode igennem lovbemærkningerne til loven formegentlig ikke helt inden for reglerne for implementering jf. afsnit 4.1.3.

Derudover afviger teksten fra momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og lovbemærkningerne hertil, betydeligt fra implementeringsgrundlaget i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d).

Eksempelvis har lovgiver i momsloven benyttet begrebet ”anden dentalvirksomhed”, hvilket ikke er et begreb der benyttes i EU-retten. Ud fra en ordlydfortolkning, synes denne implementering at være bredere end hvad EU-lovgiver havde i sigte med Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d).

Ovenstående tekst i den juridiske vejledning, vedrørende dentallaboratorier, synes også at være en praksis på kant med EU-retten. Denne fortolkning er under alle omstændigheder ikke funderet i hverken momssystemdirektivets ordlyd eller EU-domstolens praksis.

I momsloven er tandtekniker- og tandlægeerhvervene bundet op på autorisationsloven, som dermed er afgørende for, om disse kan opfylde det terapeutiske krav, som er gennemgående i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1. Denne praksis synes at være i overensstemmelse med Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), herunder specifikt fortolkningsbidraget hertil i sag C-401-05.

# 6.0 Konklusion

Dette speciale har haft til formål, at analysere rækkevidden af momsfritagelsen indenfor sundhedsområdet med et dansk og EU-retlig perspektiv. Dette er gjort ved at sætte en begrebsmæssige ramme, som indledes med at gennemgå de nationale og EU-retlige principper for fortolkning af gældende ret. Herefter har fokus været på Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) - e), og den retspraksis EU-domstolen har afsagt for at udfylde begreberne heri. Sideløbende med denne analyse, har der selektivt været henvisninger til national ret, herunder Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Disse henvisninger har primært været for at belyse punkter, hvor den nationale praksis ikke nødvendigvis er EU-konform.

Momssystemdirektivets fritagelser fra moms, er en undtagelse til hovedreglen om at enhver levering mod vederlag, foretaget af en afgiftspligtig person, i egenskab heraf, skal pålægges moms. Dette fordrer nogle specielle fortolkningsmetoder, hvorefter visse begreber fortolkes indskrænkende i forhold til sædvanlig praksis. Denne strenge fortolkning eksisterer bl.a. af hensyn til Momssystemdirektivets neutralitetsprincip. Momslovgiver har på trods af neutralitetsprincippet, valgt at fritage visse transaktioner af almen interesse, herunder sundhedsfritagelsen, som er udvalgt for, at privatpersoner i EU kan forbruge ydelser inden for sundhedsområdet, billigere end hvis ikke der var en fritagelse på dette område.

Fokus på national ret skyldes, at denne udelukkende eksisterer indenfor de rammer som EU-retten sætter for området. Den danske lovgivning, retspraksis og for så vidt også den administrative praksis bør derfor altid ses i et EU-retligt perspektiv og være konform hermed.

Indledende har gennemgangen af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) - e), haft fokus på selve ordlyden af bestemmelserne. Der synes i denne forbindelse at være en uoverensstemmelse, mellem den måde som EU-logiver har struktureret artikel 132, stk. 1, litra b) - e) og den måde denne er implementeret i national lovgivning. Denne mangelfulde implementering, synes dog ikke at reducere borgerens rettigheder, da borgeren stadigvæk kan støtte ret på selve direktivet.

I forbindelse med gennemgangen af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) - e), har fokus været på det materielle anvendelsesområde herfor. Således har det været nødvendigt at kigge på EU-domstolens retspraksis, for at udfylde begreber, som lovgiver ikke har klarlagt via lovteksten.

EU-domstolen har ved flere lejligheder beskrevet, at eksempelvis momsfritagelserne i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) - e) er selvstændige EU-retlige begreber, for hvem der eksempelvis er en pligt til at fortolke ens på tværs af nationale versioner.

EU-domstolen har i flere domme udtalt, at det materielle anvendelsesområde for artikel 132, stk. 1, litra b), som omhandler hospitalsbehandling og pleje, og litra c) som omhandler behandling af personer, på trods af deres forskellige ordlyd, er lig hinanden. Dette skyldes bl.a. at de to bestemmelsers fælles formål.

Det fælles materielle anvendelsesområde for hospitalsbehandling og pleje, og behandling af personer er dermed betinget af, at ydelserne har et terapeutisk sigte. Dette terapeutiske krav er udviklet igennem EU-domstolens praksis og dikterer, at ydelsen skal have til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier hos mennesker. Dermed har EU-domstolen også afgrænset eksempelvis dyrlæger fra at levere momsfritagne ydelser med hjemmel i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c).

EU-domstolen har desuden udtalt, at en ydelse, hvis denne har flere anvendelsesmuligheder, skal have et terapeutisk sigte som hovedformål. Derfor kan ydelser, der ved tilfælde får et terapeutisk islæt, ikke omfattes af momsfritagelse. Dette kan eksempelvis ske ved, at en sygdom eller lignende bliver opdaget under en operation med et forskønnende formål.

Under dette materielle anvendelsesområde falder dog ikke et krav om et særligt fortrolighedsforhold imellem tjenesteyder og modtager af sundhedsydelsen.

Definitionen af det terapeutiske krav i sig selv har også ført til flere tvister. Specielt sager hvor grænsefladen over til sundhedsydelser med et forskønnende formål, har været forelagt EU-domstolen. Eksempelvis kan en diætistydelse opfylde kravet om det terapeutiske krav, hvis dette sker på baggrund af en henvisning fra lægen, og at vægtproblemet er en trussel for borgerens helbred. Samtidig kan en diætistydelse også have et forskønnende formål, hvor det udelukkende er det æstetiske ved en sund krop, der søges, i så fald vil denne sundhedsydelse ikke opfylde kravene om at fritages for moms med hjemmel i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c).

I forhold til forebyggende sundhedsydelser er det terapeutiske krav også svært at håndtere, da det ikke altid er klart, om der er en specifik lidelse eller sundhedsmæssig anomali i sigte. EU-domstolen synes at være af den holdning, at der skal foreligge en specifik lidelse eller sundhedsmæssig anomali, for at en momsfritagen sundhedsydelse kan finde anvendelse. Denne praksis synes også at have vundet indpas i den danske administrative praksis. Her synes EU-domstolen samt den danske administrative praksis at være for restriktiv, set i lyset af momsfritagelsens formål og sigte.

Ved vurdering af om en sundhedsydelse opfylder det terapeutiske krav, betyder en tidsmæssig sondring af hvornår denne ydelse finder sted, ikke noget i sig selv. Derfor kan forberedelserne til en sundhedsydelse således godt foretages, (lang) tid før den egentlige sundhedsydelse finder sted.

Ved leverance af en vare, i forbindelse med en sundhedsydelse, skal varen leveres umiddelbart samtidig med den sundhedsydelse, som den ydes i forbindelse med.

Ved vurderingen af en sundhedsydelse, skeles der også til, hvorvidt denne, ud fra et kvalitetsmæssigt synspunkt, opfylder kravet om et terapeutisk sigte. Her synes retspraksis, både på nationalt og EU-retligt niveau, at fokusere på, hvilken baggrund tjenesteyderen har, for at levere denne sundhedsydelse.

Når der henses til at vurdere om en given ydelse er egnet til at behandle den givne sygdom eller sundhedsmæssige anomali, ud fra et terapeutisk sigte, synes EU-.domstolens praksis at være meget uklar. EU-domstolen, vil således ikke tage stilling til det sundhedsfaglige udviklingstrin og kan derved komme til udelukke nye og banebrydende behandlingsmetoder fra momsfritagelse, hvilket næppe følger fritagelsernes hovedformål.

De danske skattemyndigheder, har i deres administrative praksis beskrevet, at de kan konsultere sundhedsprofessionelle for at vurdere det sundhedsfaglige udviklingstrin i givne sager, hvilket kan afhjælpe en latent restriktiv praksis, som det er tilfældet med EU-retten. Denne valgmulighed synes de danske skattemyndigheder dog sjældent at benytte sig af, hvorfor der også i national ret er en trussel for at visse nye behandlingsformer bliver kvalificeret som momspligtige, da praksis er for restriktiv.

Selvom Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) har et ensartet materielt anvendelsesområde, er begrebet ”transaktioner i nær tilknytning” til hospitalsbehandling og pleje kun relevant i forhold til denne bestemmelses litra b). Dette synes at have baggrund i en streng ordlydsfortolkning fra EU-domstolens side.

Begrebet ”transaktioner i nær tilknytning” til hospitalsbehandling og pleje, fordrer, ifølge EU-domstolen, at disse ydelser er sekundære i forhold til hovedydelsen med det terapeutiske sigte.

De transaktioner som hermed kvalificeres som værende sekundære i forhold til hovedydelsen med det terapeutiske sigte, smittes dermed af den momsmæssige behandling af hovedydelsen. Dermed bliver ”transaktioner i nær tilknytning” til ydelser omfattet af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) også fritaget for moms.

EU-domstolen og direktivet kræver samtidig, at disse ”transaktioner i nær tilknytning” til hospitalsbehandling og pleje også skal være uomgængelig nødvendige og må ikke tage sigte på at give tjenesteyderen yderligere indtægter i konkurrence med momspligtige tjenesteydere, for at disse kan være omfattet af fritagelsen i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

Som det også var tilfældet tidligere, synes den manglende implementeringen af direktivteksten ”transaktioner i nær tilknytning” til hospitalsbehandling og pleje, at være i strid med de EU-retlige principper herom. Begrebet er således udeladt fra den danske momslovs § 13, stk. 1., nr. 1.

I kapitel 5.4 gennemgås Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d og e). Disse skiller sig ud fra samme artikels litra b) og c), ved at have en mere teknisk karakter og ved at inkludere varer/goder. Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) og e) er begge implementeret uhensigtsmæssigt i den danske lovgivning.

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) vedrørende momsfritagelse af blod, mælk og organer fra mennesker, synes at være en forældet bestemmelse, idet lægevidenskaben har ændret sig hastigt, siden denne blev tilføjet momssystemdirektivet. Derfor kan der være frygt for at varer/goder, som synes lige så naturligt at omfatte til sundhedsbehandling i nutiden ikke kan fritages for moms, da ordlyden i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) bliver fortolket strengt.

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), vedrørende diverse tandteknikerydelser, åbner også op for nogle definitoriske problemstillinger. Eksempelvis er det centrale begreb ”tandtekniker” ikke defineret i EU-retten. I EU-domstolens retspraksis er det dog gjort klart, at der ved begrebet ”tandtekniker” menes uddannede tandteknikere. Den danske implementering af Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e) synes, foruden at være uhensigtsmæssigt implementeret, også at være for bredt formuleret i dennes ordlyd. Dette kan resultere i en lempeligere dansk praksis, som derved ikke vil være EU-konform.

Med afsæt i eksempelvis Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), kan det generelt siges, at Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) - e) og Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 efterhånden er blevet overhalet af den sundhedsfaglige udvikling i samfundet. Som det har været tilfældet flere gange i løbet af dette speciale, er der en formodning for, at denne lovgivning bliver fortolket for strengt, eller at lovgivning er ude af trit med samtiden – hvilket slutteligt modarbejder de selvsamme fritagelsers formål.

# 7.0 Litteraturfortegnelse

## 7.1 Bøger og artikler:

Blume, Peter: Juridisk Metodelære – En indføring i rettens og juraens verden, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udgave, 2004

Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 2004

Høffner, Peter: Momsfritagelse – nationale krav til udbydere, Handelshøjskolen i Århus, 2006

Jensen, Dennis Ramsdahl, Behandlingen af blandede transaktioner i det fælles europæiske momssystem

Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

Kristiansen, Jens: Juristen 1: Grænser for EU-konform fortolkning i lyset af nyere højesteretspraksis, 2014

Lando, Ole: kort indføring i komparativ ret, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009

Lenoir, Veronique: April 1954-2004 – VAT Exemptions: the original misunderstanding, European Taxation, oktober 2004

Rasmussen, Karin Revsbeck Rasmussen: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, Aarhus Universitet, 2013

Ross, Alf: Om Ret og Retfærdighed – En indførelse i den analytiske retsfilosofi, 1. udgave, Nyt Nordisk Forlag Arnold Busck, 1971

Sørensen, Karsten Engsig mfl.: EU-retten, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010

Wegener, Morten: juridisk metode, 3. reviderede udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000

## 7.2 SKM:

SKM2004.385.VLR

SKM2008.191.SR

SKM2010.173.SKAT

SKM2010.845.SKAT

SKM2011.48.SR

SKM2012.155.SKAT

## 7.3 Afgørelser fra EU-domstolen:

C-283/81

C-73/85 Hans-Dieter og Ute Kerrutt

C-353/85 Kommissionen mod Storbritannien

C-122/87 Kommissionen mod Italien

C-349/96 Card Protection Plan

C-48/97 Kuwait Petroleum

C-348/98 Mendes Ferreira and Delgado Correia Ferreira

C-76/99 Kommissionen mod Frankrig

C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

C-269/00 Seeling

C-287/00 Kommissionen mod Tyskland

C-45/01 Dornier

C-212/01 Unterpertinger

C-307/01 d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services

C-41/04 Levob Verzekeringen og OV Bank

C-394/04/ Ygeía(forenede sager)

C-395/04 Ygeía(forenede sager)

C-415/04 Stichtung Kinderopvang Enschede

C-443/04/ Solleveld og Van Den Hout-Van Eijnsbergen(forenede sager)

C-444/04 Solleveld og Van Den Hout-Van Eijnsbergen(forenede sager)

C-106/05 L.U.P

C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies

C-401/05 VDP Dental Laboratory NV

C-262/08 Copygene

C-434/05 Horizon College

C-461/08 Don Bosco

C-86/09 Future Health Technologies

C-156/09 Verigen Transplantation Service International

C-237/09 Fruytier

C-436/10 BLM

C-392/11 Field Fisher

C-653/11 Newey

C-91/12 PFC Clinic AB

C-366/12 Klinikum Dortmund

## 7.4 Hjemmesider:

<http://www.skm.dk/skattetal/statistik/provenuoversigter/afgifter-provenuet-af-afgifter-og-moms-2009-2016>

<http://www.eu.dk/da/dokumenter/traktater>

http://ec.europa.eu/taxation\_customs/taxation/vat/key\_documents/vat\_committee/index\_en.htm

http://europatrenul.com/bedommelse-af-eu-domstolen/

## 7.5 Juridiske vejledninger:

Momsvejledningen; 2006-2

Den juridiske vejledning; 2012-1

Den juridiske vejledning; 2015-2

Den juridiske vejledning; 2016-1

## 7.6 Andet:

TFS 1991.565H

Folketingstidende 1964/65 tillæg A; spalte 2273

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Vilaça fremsat den 15. marts 1988. - Kommissionen for de europæiske fællesskaber mod den italienske republik. - traktatbrud - momsfritagelse til fordel for dyrlægers tjenesteydelser. - sag 122/87.

1. Jf. http://www.skm.dk/skattetal/statistik/provenuoversigter/afgifter-provenuet-af-afgifter-og-moms-2009-2016 [↑](#footnote-ref-1)
2. Jf. sag C-262/08, ”Copygene”, præmis 30 og sag C-212/01 Unterpertinger, Præmis 40. [↑](#footnote-ref-2)
3. Lenoir , Veronique: April 1954-2004 – VAT Exemptions: the original misunderstanding, European Taxation, Oktober 204, s. 458 [↑](#footnote-ref-3)
4. Blume, Peter: Juridisk metodelære, s. 150 [↑](#footnote-ref-4)
5. Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 210 [↑](#footnote-ref-5)
6. Ross, Alf: Om ret og retfærdighed – en indførsel i den analytiske retsfilosofi, s. 5 [↑](#footnote-ref-6)
7. Lando, Ole: kort indføring i komparativ ret, s. 177. [↑](#footnote-ref-7)
8. Sørensen, Karsten Engsig mfl.: EU-retten, s. 113ff. [↑](#footnote-ref-8)
9. TFS 1991.565H [↑](#footnote-ref-9)
10. Den juridiske vejledning 2015-1 – bindende virkning [↑](#footnote-ref-10)
11. Den juridiske vejledning; 2015-2. [↑](#footnote-ref-11)
12. Folketingstidende 1964/65 tillæg A; spalte 2273 [↑](#footnote-ref-12)
13. Momsvejledningen; 2006-2 [↑](#footnote-ref-13)
14. Jf. SKM2012.155.SKAT og Den Juridiske Vejledning 2012-1, afsnit D.A.5.1.5 [↑](#footnote-ref-14)
15. http://www.eu.dk/da/dokumenter/traktater [↑](#footnote-ref-15)
16. Sørensen, Karsten Engsig mfl.: EU-retten, s. 122. [↑](#footnote-ref-16)
17. Wegener, Morten: juridisk metode, s. 186. [↑](#footnote-ref-17)
18. Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, s. 24. [↑](#footnote-ref-18)
19. Sørensen, Karsten Engsig mfl.: EU-retten, s. 171. [↑](#footnote-ref-19)
20. Kristiansen, Jens: Juristen 1, 2014, s. 17: Grænser for EU-konform fortolkning i lyset af nyere højesteretspraksis. [↑](#footnote-ref-20)
21. Kristiansen, Jens: Juristen 1, 2014, s. 17: Grænser for EU-konform fortolkning i lyset af nyere højesteretspraksis. [↑](#footnote-ref-21)
22. http://ec.europa.eu/taxation\_customs/taxation/vat/key\_documents/vat\_committee/index\_en.htm [↑](#footnote-ref-22)
23. Egen kursivering [↑](#footnote-ref-23)
24. Egen kursivering [↑](#footnote-ref-24)
25. Vesterdorf, Peter: [Bedømmelse af EU-domstolen](http://europatrenul.com/bedommelse-af-eu-domstolen/): http://europatrenul.com/bedommelse-af-eu-domstolen/ [↑](#footnote-ref-25)
26. Egen kursivering [↑](#footnote-ref-26)
27. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 31FF. [↑](#footnote-ref-27)
28. Vesterdorf, Peter: [Bedømmelse af EU-domstolen](http://europatrenul.com/bedommelse-af-eu-domstolen/): http://europatrenul.com/bedommelse-af-eu-domstolen/ [↑](#footnote-ref-28)
29. Egen kursivering [↑](#footnote-ref-29)
30. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 32FF. [↑](#footnote-ref-30)
31. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 34FF. [↑](#footnote-ref-31)
32. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 35FF. [↑](#footnote-ref-32)
33. Egen kursivering [↑](#footnote-ref-33)
34. Høffner, Peter: momsfritagelse – nationale krav til udbydere, s. 68. [↑](#footnote-ref-34)
35. Høffner, Peter: momsfritagelse – nationale krav til udbydere, s. 63. [↑](#footnote-ref-35)
36. Høffner, Peter: momsfritagelse – nationale krav til udbydere, s. 65. [↑](#footnote-ref-36)
37. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 74. [↑](#footnote-ref-37)
38. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 75. [↑](#footnote-ref-38)
39. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 77. [↑](#footnote-ref-39)
40. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv, s. 78. [↑](#footnote-ref-40)
41. Jf. Forslag til afgørelse fra generaladvokat Vilaça fremsat den 15. marts 1988. - Kommissionen for de europaeiske faellesskaber mod den italienske republik. - traktatbrud - momsfritagelse til fordel for dyrlaegers tjenesteydelser. - sag 122/87. – præmis 21 og 22. [↑](#footnote-ref-41)
42. SKM2010.173.SKAT [↑](#footnote-ref-42)
43. Jensen, Dennis Ramsdahl, Behandlingen af blandede transaktioner i det fælles europæiske momssystem, side 952 [↑](#footnote-ref-43)
44. Kursivering – egen tilføjelse [↑](#footnote-ref-44)
45. Kursivering – egen tilføjelse [↑](#footnote-ref-45)